

# حسابداری تکمیلی

شاخهٔ کاردانش گروه تحصیلی مالی اداری

رشتهٔ مهارتی: حسابداری مالی





بسم الله الرحمن الرحیم

# حسابداری تکمیلی

## پایهٔ یازدهم و دوازدهم
## دورهٔ دوم متوسطه

**شاخهٔ :** کاردانش

**زمینهٔ :** خدمات

**گروه تحصیلی :** بازرگانی و امور اداری

**رشته‌های مهارتی :** حسابداری مالی، بورس و اوراق بهادار

**نام استاندارد مهارتی مبنا :** حسابداری عمومی تکمیلی

**کد استاندارد متولی :** ۱-۱۰/۱۵/۱/۳/۱-۱


سرشناسه: فرج‌زاده دهکردی، حسن، ۱۳۶۰-
عنوان و نام پدید آور: حسابداری تکمیلی رشته‌های مهارتی: حسابداری مالی،بورس و اوراق بهادار ،زمینهٔ : خدمات: شاخهٔ کاردانش /مؤلفان: حسن فرج زاده دهکردی: برنامه‌ریزی محتوا و نظارت بر تألیف دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش.
مشخصات ظاهری:۳۱۲ ص؛مصور(رنگی)،جدول،نمودار، ۲۲×۲۹س‌م.
شابک: ۱-۱-۲۲۰۱-۰۵-۹۶۴-۹۷۸
وضعیت فهرست‌نویسی: فیپا
موضوع: حسابداری -- راهنمای آموزشی(متوسطه) .
موضوع:حسابداری -- مسائل،تمرین‌ها و غیره(متوسطه).
شناسه افزوده: بلالی،حسن
شناسه افزوده: سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی. دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش
رده‌بندی کنگره: ۱۳۹۰ ۲۷ف۳ف/۵۸۵۵ HF
رده‌بندی دیویی: ۶۵۷
شمارهٔ کتابشناسی ملی:۲۳۴۳۲۹۶


۱۳۹۶



**وزارت آموزش و پرورش**
**سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی**


**نام کتاب :** حسابداری تکمیلی ـ ۳۱۱۱۱۸ و ۳۱۲۱۱۸

**پدیدآورنده :** سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی

**مدیریت برنامه‌ریزی درسی و تألیف :** دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای وکاردانش

**شناسه افزوده برنامه‌ریزی و تألیف :** حسن فرج‌زاده‌دهکردی، حسن بلالی (اعضای گروه تألیف)

**مدیریت آماده‌سازی هنری :** ادارهٔ کلّ نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی

**شناسه افزوده آماده‌سازی :** مژگان اصلانی (مدیر هنری) ـ مریم موسوی (صفحه‌آرا) ـ محمدحسن معماری ( طراح جلد)

**نشانی سازمان :** تهران : خیابان ایرانشهر شمالی ـ ساختمان شمارهٔ ۴ آموزش و پرورش (شهیدموسوی)
تلفن : ۹ـ۸۸۸۳۱۱۶۱ ، دورنگار : ۸۸۳۰۹۲۶۶، کد پستی : ۱۵۸۴۷۴۷۳۵۹
وب‌گاه : www.chap.sch.ir و www.irtextbook.ir

**ناشر :** شرکت‌چاپ و نشرکتاب‌های‌درسی ایران : تهران‌ـ‌کیلومتر۱۷ جادهٔ مخصوص‌کرج ـ خیابان۶۱ (دارو پخش)
تلفن :۵ ـ۴۴۹۸۵۱۶۱، دورنگار : ۴۴۹۸۵۱۶۰، صندوق پستی : ۱۳۹ـ ۳۷۵۱۵

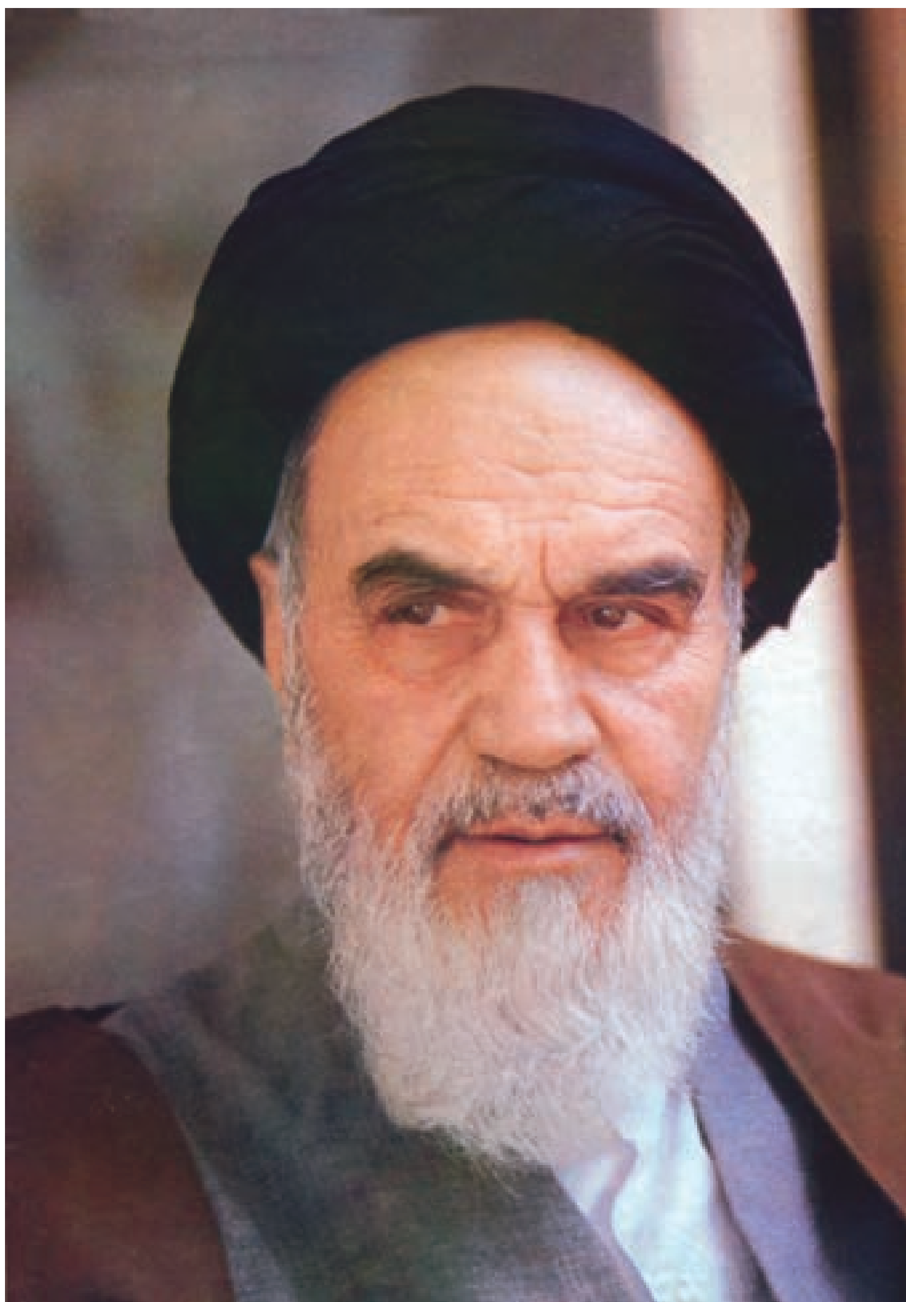
**چاپخانه :** شرکت چاپ ونشر کتاب‌های درسی ایران «سهامی خاص»

**سال انتشار و نوبت چاپ :** چاپ اول ۱۳۹۶





شابک: ۱-۲۲۰۱-۰۵-۹۶۴-۹۷۸ ISBN: 978-964-05-2201 -1



اول بایـد اخلاصتان را قـوی بکنید،ایمانتان را قـوی بکنید،... و این اخلاص و ایمان،شـما را تقویت می‌کند و روحیهٔ شما را بالا می‌برد و نیروی شما جوری می‌شود که هیچ قدرتی نمی‌تواند (با شما) مقابله کند.

**امام خمینی (ره)**

**همکاران محترم و دانش‌آموزان عزیز :**
**پیشنهادات و نظرات خود را دربارهٔ محتوای این کتاب به نشانی تهران ـ صندوق پستی شمارهٔ ۴۸۷۴/۱۵ دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش، ارسال فرمایند.**


**پیام‌نگار (ایمیل)** **info@tvoccd.sch.ir**
**وب‌گاه (وب‌سایت)** **www.tvoccd.sch.ir**



محتوای این کتاب توسط کمیسیون تخصصی رشتهٔ حسابداری دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش، با عضویت خانم‌ها: آناهیتا آپادانا، راضیه احسانی، کبری نورشاهی و آقای حسن الگزتین تأیید شده است.

## مقدمه:

فقدان کتابی که کلیه سرفصل‌های استاندارد حسابداری عمومی تکمیلی را به صورت کامل پوشش داده و مورد تأیید دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی‌وحرفه‌ای و کاردانش باشد، سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی را بر آن داشت تا تألیف کتاب حاضر را در دستور کار خود قرار دهد. مؤلفان بر مبنای استاندارد مهارت و آموزشی حسابداری عمومی مقدماتی مصوب گروه برنامه‌ریزی درسی امور مالی و بازرگانی، اقدام به تألیف این کتاب نمودند. کتاب پیش‌رو مشتمل بر ده‌فصل آموزشی است که مؤلفان در تدوین آن تمام تلاش و کوشش خود را برای رعایت سرفصل‌های مصوب صرف کرده‌اند.

بر اساس استاندارد، کتاب حسابداری عمومی تکمیلی باید شامل یازده فصل باشد که بنابر نظر مؤلفان و با هماهنگی اعضای کمیسیون برنامه‌ریزی و تألیف، فصل مربوط به حسابداری سایر دارایی‌ها، در فصل ۶، منابع طبیعی و دارایی‌های ثابت مشهود ادغام گردید. به‌این‌ترتیب کتاب حسابداری عمومی تکمیلی مشتمل بر ده فصل است که این فصول به ترتیب عبارتند از: فصل ۱، مفاهیم نظری حسابداری؛ فصل ۲، مطالبات؛ فصل ۳، سفارشات و پیش پرداخت‌ها؛ فصل۴، حسابداری موجودی‌ها؛ فصل ۵، دارایی‌های ثابت مشهود؛ فصل ۶، منابع طبیعی، دارایی‌های ثابت مشهود و سایر دارایی‌ها؛ فصل ۷، سرمایه‌گذاری‌ها؛ فصل ۸، بدهی‌ها و تعهدات؛ فصل ۹ صورت‌های مالی؛ فصل ۱۰، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی.

همان‌گونه که رئوس فصل‌های کتاب نشان می‌دهد، استاندارد حسابداری عمومی تکمیلی مطالب متعددی را مورد اشاره قرار داده است که مؤلفان ملزم به رعایت آن بوده‌اند و این امر منجر به افزایش نسبی حجم کتاب شده است. با این وجود تلاش شده است که مطالب تا حد امکان به زبانی ساده بیان شده و از شکل‌ها، نمودارها و تصاویر برای تسهیل فرآیند آموزشی بهره گرفته شده است. بخش‌هایی از مطالب برخی فصول در قالب مطالعهٔ آزاد ارائه شده است. بخش‌هایی از مطالب کتاب به صورت مطالعهٔ آزاد ارائه شده است، زیرا عدم وجود این مطالب در یک‌پارچگی مباحث کتاب خدشه وارد می‌سازد و برخی نیز فراتر از بضاعت علمی هنرجویان قرار دارد. با این وجود، به هنرجویان عزیز اکیداً توصیه می‌شود نسبت به مطالعه و فراگیری این مطالب نیز اهتمام ورزند.

به منظور افزایش اثربخشی فرایند یادگیری، مؤلفان از روش‌های جدید بهره گرفته‌اند. نخست در ابتدای هر فصل اهداف آموزشی و رفتاری در قالب اهداف فصل ارائه شده است. انتظار می‌رود هنرجویان بتوانند پس از مطالعهٔ کلیهٔ مطالب فصل و پاسخ به پرسش‌ها و حل تمرین‌ها و مسائل، به اهداف مورد نظر فصل دست یابند. دوم، پس از مقدمهٔ هر فصل، از ساختاری درختی برای خلاصه سازی مطالب ارائه شده در

فصل استفاده شده است. انتظار می‌رود، این نحوهٔ ارائه بتواند، تصویری کلی از مطالبی که قرار است در طی فصل آموخته شود، در ذهن هنرجویان ایجاد کند. سوم، در ابتدای هر مطلب، هدف مطالعه مرتبط با آن ارائه شده است. به این ترتیب هنرجویان می‌توانند پیش از مطالعهٔ هر یک از بخش‌های فصل، هدف مطالعهٔ مربوط به آن را مجددا مرور کنند. چهارم، در طول متن هر فصل، پس از ارائهٔ مطالب کلیدی و در جای مناسب، تمرین‌هایی به همراه پاسخ ارائه شده است تا به هنرجویان در یادآوری و ارزیابی مطالب ارائه شده کمک کند. به هنرجویان توصیه می‌شود، پس از آن‌که خود به این تمرین‌ها پاسخ دادند، از پاسخ ارائه شده به منظور کنترل درستی پاسخ خود، استفاده کنند. سرانجام، در پایان هر فصل از چهار نوع سؤالات خودآزمایی، پرسش‌ها، تمرین‌ها و مسائل برای افزایش فراگیری مطالب و ارزیابی سطح یادگیری هنرجویان، استفاده شده است.

هرچند مؤلفان تمام تلاش خود را برای ارائهٔ بی‌نقص مطالب بکارگرفته‌اند، اما بی‌شک کتاب حاضر عاری از اشتباه و خطا نیست. از تمامی هنرآموزان و هنرجویان عزیز تقاضامندیم با ارائهٔ انتقادات و پیشنهادات خود، ما را در بهبود کتاب و رفع ایرادات و اشتباهات احتمالی یاری رسانند.

در پایان لازم است از سایر عزیزانی که ما را در ارائهٔ این اثر یاری رساندند، تشکر و قدردانی نماییم.

# فهرست مطالب

| عنوان | صفحه |
|---|---|

**عنوان** | **صفحه**

| عنوان | صفحه |
| --- | --- |

| عنوان | صفحه |
| --- | --- |

| عنوان | صفحه |
|---|---|

| عنوان | صفحه |
|---|---|

| عنوان | صفحه |
|---|---|
| **فصل نهم: صورت‌های مالی** | **۲۴۱** |
| **ترازنامه** | ۲۴۲ |
| سودمندی ترازنامه | ۲۴۲ |
| محدودیت‌های ترازنامه | ۲۴۲ |
| طبقه‌بندی در ترازنامه | ۲۴۳ |
| دارایی‌های جاری | ۲۴۴ |
| دارایی‌های غیر جاری | ۲۴۹ |
| بدهی‌ها | ۲۵۰ |
| حقوق صاحبان سرمایه | ۲۵۲ |
| شکل(فرمت) ارائهٔ ترازنامه | ۲۵۴ |
| **صورت سود و زیان** | ۲۵۷ |
| صورت سود و زیان چند مرحله‌ای | ۲۵۷ |
| صورت سود و زیان یک مرحله‌ای | ۲۶۰ |
| سؤالات فصل نهم | ۲۶۴ |
| **فصل دهم: تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی** | **۲۷۳** |
| **مبانی تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی** | ۲۷۴ |
| نیاز به تحلیل‌های مقایسه‌ای | ۲۷۴ |
| ابزار تجزیه و تحلیل | ۲۷۵ |
| **تجزیه و تحلیل افقی** | ۲۷۶ |
| ترازنامه | ۲۷۷ |
| صورت سود و زیان | ۲۷۸ |
| **تجزیه و تحلیل عمودی** | ۲۷۹ |
| ترازنامه | ۲۸۰ |
| صورت سود و زیان | ۲۸۰ |
| **تجزیه و تحلیل نسبت‌ها** | ۲۸۳ |
| نسبت‌های نقدینگی | ۲۸۴ |

| عنوان | صفحه |
| --- | --- |

# فصل ۱

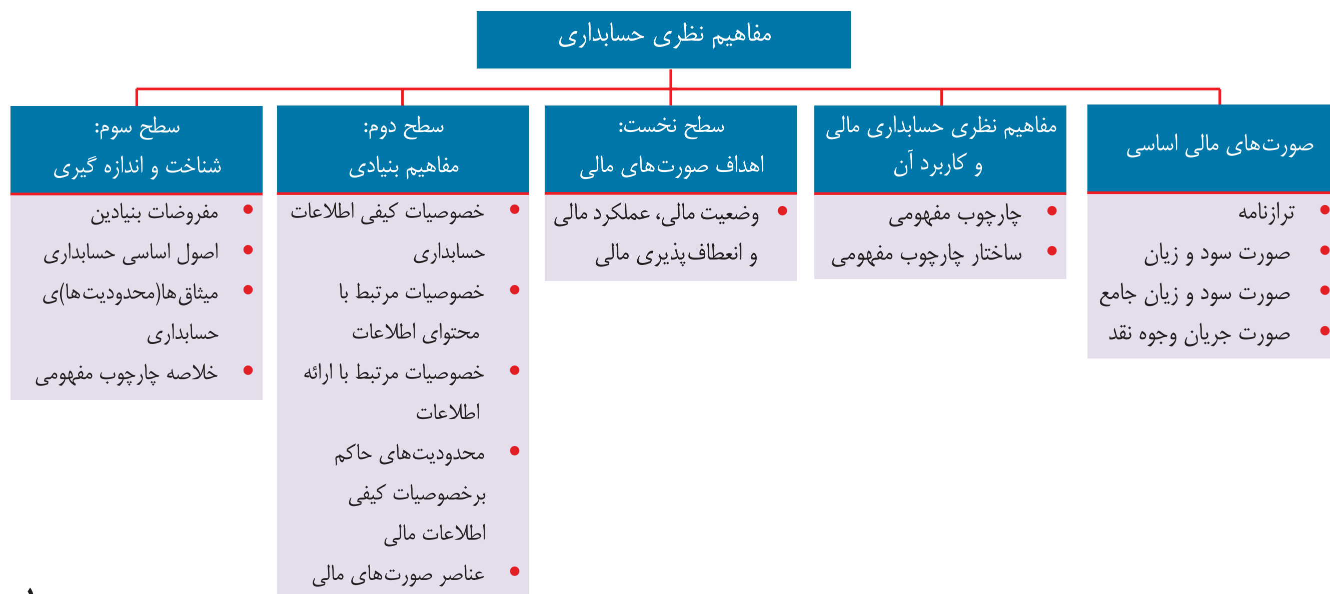
# مفاهیم نظری حسابداری

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعهٔ این فصل باید بتوانند:

۱ صورت‌های مالی اساسی را بیان کرده و تفاوت آن‌ها را با گزارشگری مالی تشریح کنید.
۲ سودمندی یک چارچوب مفهومی را توضیح دهید.
۳ اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی را شرح دهید.
۴ خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را تعیین کنید.
۵ عناصر اصلی صورت‌های مالی را تعریف کنید.
۶ مفروضات بنیادی حسابداری را توصیف کنید.
۷ کاربرد اصول اساسی حسابداری را توضیح دهید.
۸ تأثیر میثاق‌های حسابداری را بر گزارشگری اطلاعات مالی شرح دهید.

## مروری بر فصل

برای دست‌یابی به‌صورت‌های مالی یکنواخت و هم‌چنین استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه‌ی پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط که بتواند ماهیت، نحوهٔ عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه‌ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل موضوعات پیش‌بینی نشده‌ی حسابداری، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. صورت‌های مالی اساسی به عنوان اصلی‌ترین محصول سیستم حسابداری بر پایه چنین چارچوب مفهومی‌ای شکل گرفته‌است. صورت‌های مالی اساسی و مفاهیم گزارشگری مالی مطالبی هستند که در این فصل به آن‌ها پرداخته خواهد شد.



**هدف مطالعهٔ ۱**

صورت‌های مالی اساسی را بیان و تفاوت آن را با گزارشگری مالی تشریح کنید.

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، مجموعهٔ کامل **صورت‌های مالی**: شامل **ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی** است. ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد را **صورت‌های مالی اساسی** می‌نامند.

دیگر اقلام تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران دربارهٔ فعالیت شرکت و گزارش‌های تحلیلی آنان است که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورت‌های مالی، مجموعه‌ای تحت عنوان **گزارشگری مالی** سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارش‌های مالی، که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود، در برگیرندهٔ مواردی از قبیل گزارش‌های مالی تهیه شده به‌منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت‌های سهامی و اظهارنامهٔ مالیاتی است.

صورت‌های مالی، اثرات مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق طبقه‌بندی کلی آن‌ها برحسب خصوصیات اقتصادی خود نمایش می‌دهد. **صورت‌های مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شود** و هریک از اقلام آن باید به وضوح قابل تشخیص باشد. هم‌چنین، اطلاعات زیر باید به گونه‌ای مشخص نشان داده شود:

الف. نام شرکت و شکل حقوقی آن؛

ب. عنوان صورت مالی

ج. تاریخ ترازنامه یا دورهٔ مالی؛

د. واحد پول گزارشگری؛

ه. سطح دقت به کار رفته در ارائهٔ ارقام صورت‌های مالی.

تصویر ۱-۱ نحوهٔ ارائهٔ این اطلاعات را در صورت سود و زیان **شرکت نادری** نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌کنید، معمولاً این اطلاعات قبل از ارائهٔ اقلام صورت مالی، در بخش ابتدایی هر صورت، ارائه می‌شوند. نام شرکت و شکل حقوقی آن قبل از سایر اطلاعات ارائه می‌شود. این تصویر،نشان می‌دهد که **شرکت نادری** به شکل **سهامی عام** فعالیت می‌کند. برخی دیگر از سایر انواع متداول شرکت‌ها از نظر شکل حقوقی عبارت‌اند از: **سهامی خاص، با مسئولیت محدود، تضامنی و تعاونی.**

عنوان صورت مالی پس از نام و شکل حقوقی شرکت ارائه می‌شود. پس از نام صورت مالی، تاریخ تهیهٔ صورت مالی یا دوره‌ای که صورت مالی برای پوشش آن تهیه شده است ارائه می‌شود. ترازنامه برای یک تاریخ مشخص تهیه می‌شود. بنابراین، تاریخ ترازنامه به این صورت ارائه می‌شود: **۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱.**

اما سه صورت مالی اساسی دیگر یعنی صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد، برای **دورهٔ حسابداری** (معمولاً یک سال حسابداری) تهیه می‌شوند. در اغلب موارد، به منظور افزایش سودمندی اطلاعات گزارش شده، صورت‌های مالی به صورت مقایسه‌ای ارائه می‌شوند.

در این تصویر اطلاعات صورت سود و زیان برای دو سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۰ گزارش شده‌است. در هر صورت مالی باید واحد پول گزارشگری (در این تصویر ریال) و سطح دقت (در این تصویر **میلیون**) ارائه شود. بنابراین رقم ۳۴۵۰ گزارش شده برای درآمد فروش سال ۱۳۹۱ به این معنی است که فروش **شرکت نادری** در این سال، ۳۴۵۰ میلیون ریال بوده است.

| | | |
|---|---|---|
| شرکت سهامی عام نادری | | |
| صورت سود و زیان | | |
| برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱ | | |
| | ۱۳۹۱ | ۱۳۹۰ |
| | میلیون ریال | میلیون ریال |
| درآمد فروش | ۳,۴۵۰ | ۳,۰۱۰ |

تصویر ۱-۱ اطلاعات ضروری هر صورت مالی

## ترازنامه

**ترازنامه** که برخی اوقات صورت وضعیت مالی نیز نامیده می‌شود، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایهٔ شرکت را در یک زمان معین گزارش می‌کند. این صورت مالی در خصوص ماهیت و مبالغ سرمایه‌گذاری شده توسط شرکت در منابع اقتصادی (دارایی‌ها)، تعهدات شرکت در قبال بستانکاران (بدهی‌ها) و حقوق صاحبان سرمایه در خالص دارایی‌ها، اطلاعاتی فراهم می‌آورد. در فصل ۹، اقلام تشکیل‌دهندهٔ ترازنامه و نحوهٔ تهیه و تنظیم ترازنامهٔ طبقه‌بندی شده به تفصیل بیان می‌شود.

## صورت سود و زیان

**صورت سود و زیان**، گزارشی است که موفقیت عملیات یک شرکت را برای یک دورهٔ معین اندازه‌گیری می‌کند. از صورت سود و زیان برای تعیین سودآوری و ارزش سرمایه‌گذاری در یک شرکت استفاده می‌شود. این صورت مالی اطلاعاتی فراهم می‌آورد که به سرمایه‌گذاران و بستانکاران در پیش‌بینی مبالغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان مربوط به جریان‌های نقدی آتی کمک می‌کند. در فصل ۹، اقلام تشکیل‌دهندهٔ صورت سود و زیان و نحوهٔ تهیه و تنظیم چندمرحله‌ای آن تشریح خواهد شد.

## مطالعه آزاد

### صورت سود و زیان جامع

**صورت سود و زیان جامع**، گزارشی است که کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شدهٔ طی دوره را که به صاحبان سرمایه قابل انتساب است، به تفکیک اجزای تشکیل‌دهندهٔ آن‌ها نشان دهد. برخی مواقع درآمدها و هزینه‌ها مستقیماً به حساب حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شوند. این درآمدها و هزینه‌ها در صورت سود و زیان منعکس نمی‌شوند. برای آگاهی استفاده‌کنندگان از کلیهٔ جنبه‌های عملکرد مالی شرکت در طی دوره، صورت سود و زیان جامع تهیه می‌شود تا میزان افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت درآمدها و هزینه‌های مختلف دوره نشان داده شود. صورت سود و زیان جامع موارد زیر را به ترتیب نشان می‌دهد:

الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان؛

ب. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک؛

ج. تعدیلات سنواتی.

نمونه‌هایی از سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده شامل موارد زیر است: درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود و سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی. تصویر ۲-۱ صورت سود و زیان جامع فرضی **شرکت نادری** را نشان می‌دهد.

شرکت سهامی عام نادری
صورت سود و زیان جامع
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱

| | ۱۳۹۱<br>میلیون ریال | ۱۳۹۰<br>میلیون ریال |
|---|---|---|
| سود خالص سال | ۳۷ | ۷ |
| مازاد ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها | ۴ | ۶ |
| سود (زیان) تحقق نیافته سرمایه‌گذارها | (۳) | ۷ |
| سود جامع سال مالی | ۳۸ | ۲۰ |

تصویر ۲–۱ صورت سود و زیان جامع

شرکت نادری (سهامی عام)
صورت جریان وجوه نقد
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱

| | میلیون ریال |
|---|---|
| **فعالیت‌های عملیاتی** | |
| جریان خالص ورود وجه نقد ناشی‌از فعالیت‌های عملیاتی | ۷,۰۰۰ |
| **بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی** | |
| جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی | ۶۵۰ |
| **مالیات بر درآمد** | |
| مالیات بر درآمد پرداختی | (۲,۹۰۰) |
| **فعالیت‌های سرمایه‌گذاری** | |
| جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری | (۱,۵۵۰) |
| جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی | ۳,۲۰۰ |
| **فعالیت‌های تأمین مالی** | |
| جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی | ۱۵۰ |
| خالص افزایش در وجه نقد | ۳,۳۵۰ |
| مانده وجه نقد در آغاز سال | ۳۰,۰۰۰ |
| مانده وجه نقد در پایان سال | ۳۳,۳۵۰ |

تصویر ۳–۱ صورت جریان وجوه نقد

### صورت جریان وجوه نقد

**صورت جریان وجوه نقد**، دریافت‌های نقدی، پرداخت‌های نقدی و خالص تغییر در وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های مختلف شرکت را در طی یک دورهٔ مالی گزارش می‌کند. اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به سرمایه‌گذاران، بستانکاران و سایر افراد کمک می‌کند تا توانایی شرکت را در ایجاد وجه نقد برای پرداخت سود سهام، بازپرداخت بدهی‌ها و سایر نیازهای نقدی ارزیابی کنند. همان‌گونه که تصویر ۳-۱ نشان می‌دهد، این صورت مالی، جریان‌های نقدی طی دوره را تحت سرفصل‌های اصلی زیر گزارش می‌کند:

- فعالیت‌های عملیاتی؛
- بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی؛
- مالیات بر درآمد؛
- فعالیت‌های سرمایه‌گذاری؛
- فعالیت‌های تأمین مالی.

## مفاهیم نظری حسابداری مالی و کاربرد آن

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به صورت هم‌زمان به اطلاعات مالی بسیار متنوعی احتیاج دارند. برخی مواقع اطلاعات مالی مورد نیاز با یکدیگر در تعارض است. برای بر طرف ساختن این نیازها، شرکت‌ها مجموعهٔ واحدی از صورت‌های مالی را تهیه می‌کنند و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهند. استفاده‌کنندگان انتظار دارند، این صورت‌های مالی، عملیات مالی شرکت را به شکلی **شفاف، منصفانه و کامل** ارائه دهند. از این رو، حرفهٔ حسابداری تلاش کرده است مجموعه‌ای از استانداردهایی را تدوین کند که از پذیرش عمومی برخوردار باشد و در عمل به طور وسیع مورد استفاده قرار گیرد. این مجموعه استانداردها و روش‌های مشترک، **اصول پذیرفته شدهٔ حسابداری (GAAP)**[۱] نامیده می‌شوند. عبارت **پذیرفته شده** به این معنی است که این اصول توسط یک نهاد مجاز رسمی، تدوین شده است یا کاربرد یک روش حسابداری در طی دوره‌های مختلف، باعث پذیرش آن روش شده است.

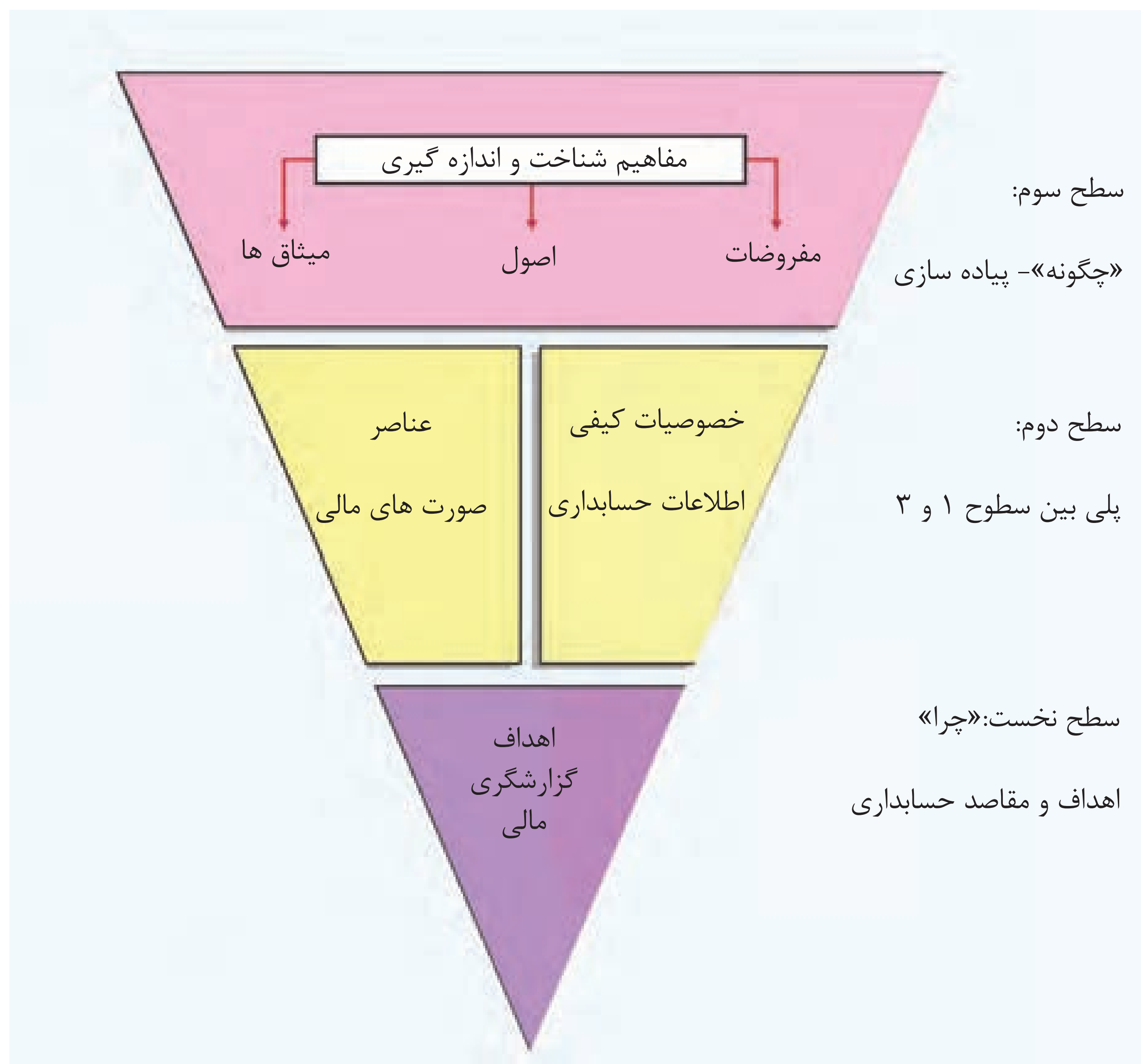
### چارچوب مفهومی

| هدف مطالعهٔ ۲ |
| --- |
| سودمندی یک چارچوب مفهومی را توضیح دهید. |

**چارچوب مفهومی**، همانند یک قانون اساسی است: سیستم منسجمی از اهداف و مبانی وابسته به یکدیگر می‌باشد که به روش‌ها و قواعد حسابداری یک‌نواختی منجر می‌شود. **چارچوب مفهومی، ماهیت، کارکرد و محدودیت‌های حسابداری و صورت‌های مالی** را تعیین می‌کند.

چرا به چارچوب مفهومی نیاز است؟ نخست، برای آن‌که قواعد حسابداری یک‌نواخت و مفیدی به دست آید، فرآیند تدوین استانداردها باید بر مبنای مجموعهٔ مفاهیم و اهداف ساختار یافته‌ای قرار داشته باشد. در این صورت، مجموعهٔ منسجمی از اصول پذیرفته شدهٔ حسابداری به دست می‌آید. این چارچوب باعث می‌شود، **شناخت** و **اعتماد** استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نسبت به گزارشگری مالی افزایش یابد. دوم، حرفهٔ حسابداری باید بتواند به سرعت

۱ Generally Accepted Accounting Principles




تصویر ۴-۱ چارچوب مفهومی گزارشگری مالی

مشکلات عملی جدید و نوظهور را با مراجعه به چارچوب مفهومی حل کند. زیراممکن است موضوعات جدیدی در حسابداری مطرح شود که در خصوص آن استاندارد حسابداری وجود نداشته باشد. وجود چارچوب مفهومی به دست‌یابی به راه‌حل و روش منطقی حسابداری در رابطه با آن موضوع کمک می‌کند.

## ساختار چارچوب مفهومی

چارچوب مفهومی معمولاً موارد زیر را در بر دارد:

۱ اهداف و مقاصد حسابداری (گزارشگری مالی)؛

۲ خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری که باعث سودمند بودن این اطلاعات در تصمیم‌گیری می‌شود؛

۳ تعریف عناصر (اقلام) تشکیل دهندهٔ صورت‌های‌مالی؛

۴ تعیین مجموعهٔ معیارهای بنیادی شناخت و اندازه‌گیری رویدادهای اقتصادی و نحوهٔ گزارش آن‌ها.

تصویر ۴-۱، دیدگاهی کلی از یک چارچوب مفهومی را نشان می‌دهد. چارچوب مفهومی در نخستین سطح، **اهداف حسابداری** را بیان می‌کند.

سطح دوم **خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری** و **عناصر تشکیل‌دهندهٔ صورت‌های مالی** را مورد توجه قرار می‌دهد. سطح سوم مفاهیم **شناخت** و **اندازه‌گیری** استفاده شده در تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری را مشخص می‌کند. این مفاهیم، **مفروضات**، اصول و **محدودیت (میثاق)های** حسابداری را در بر می‌گیرد که محیط کنونی گزارشگری را تشریح می‌کند.

## سطح اول: اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی اساسی

| هدف مطالعهٔ ۳ |
| --- |
| اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی را شرح دهید. |

محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائهٔ اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری است. اطلاعات مالی در قالب گزارش‌های حسابداری ارائه می‌شود. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطهٔ عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. با این وجود، افراد داخل شرکت (مانند مدیران و کارکنان) نیز از استفاده‌کنندگان اصلی گزارشگری مالی محسوب می‌شوند.

صورت‌های مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. **هدف صورت‌های مالی**، ارائهٔ اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده دربارهٔ **وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی** واحد تجاری است که برای بسیاری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع می‌شود. هم‌چنین صورت‌های مالی نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حساب‌دهی آنان، در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، را نشان می‌دهد.

### وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی

مجموعهٔ کامل صورت‌های مالی باید به نحوی تهیه و ارائه شوند که **وضعیت مالی**، **عملکرد مالی** و **انعطاف‌پذیری مالی** واحد تجاری را به نحو مطلوب ارائه کنند. **وضعیت مالی**، دربرگیرندهٔ دارایی‌های (منابع اقتصادی) تحت کنترل، ساختار مالی (ترکیب بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه)، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی‌ها و توان سازگاری شرکت با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات مربوط به وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌شود.

**عملکرد مالی**، دربرگیرندهٔ بازده حاصل از دارایی‌های تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات دربارهٔ عملکرد مالی درصورت سود و زیان و در صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود. اطلاعات موجود در صورت جریان وجوه نقد از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد، از جنبه‌ای دیگر (متفاوت از صورت سود و زیان و ترازنامه) عملکرد مالی واحد تجاری را نیز به نمایش می‌گذارد.

**انعطاف‌پذیری مالی**، توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی آن را بیان می‌کند، به گونه‌ای که واحد تجاری بتواند درقبال رویدادها و فرصت‌های غیرمنتظره، واکنش نشان دهد. اطلاعاتی که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است، توسط مجموعه‌ی صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه منعکس می‌شود.

به‌کارگیری صحیح الزامات اصول و استانداردهای حسابداری به **ارائهٔ صورت‌های مالی** مطلوب منجر می‌شود. ارائهٔ صورت‌های مالی به نحو مطلوب به این

معنی اســت کــه اطلاعات ارائه شــده در صورت‌های مالی قابل فهم، مربوط، قابل اتکا و قابل مقایســه است. یکی از مواد الزامی برای ارائهٔ صورت‌های مالی به نحو مطلوب، اســتفاده از مبنای تعهدی در تهیهٔ صورت‌های مالی هســتند. بــه جز اطلاعات مربوط بــه جریان‌های نقدی، واحد تجاری باید ســایر صورت‌های مالی خود را برمبنای تعهدی تهیه کند. در مبنای تعهدی، معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناســایی و در اســناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورت‌های مالی دوره‌های مربوط انعــکاس می‌یابد. هم‌چنین، بــه منظور افزایش مطلوبیــت نحوهٔ ارائهٔ صورت‌های مالی، این صورت‌ها بایــد در برگیرنــدهٔ اقلام مقایســه‌ای دوره قبل باشــد.

## سطح دوم: مفاهیم بنیادی

ســطح اول، بر اهداف و مقاصد حســابداری تمرکز دارد. ســطح دوم، مبانــی مفهومــی‌ای را ارائه می‌کند کــه خصوصیات کیفی اطلاعات حســابداری و عناصر صورت‌هــای مالی را تعریف می‌کند. این ســطح، پلی است بین سطح اول و سطح سوم که راه‌های دست‌یابی به اهداف حسابداری را بحث می‌کند.

### خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

**هدف مطالعهٔ ۴**

خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را تعیین کنید.

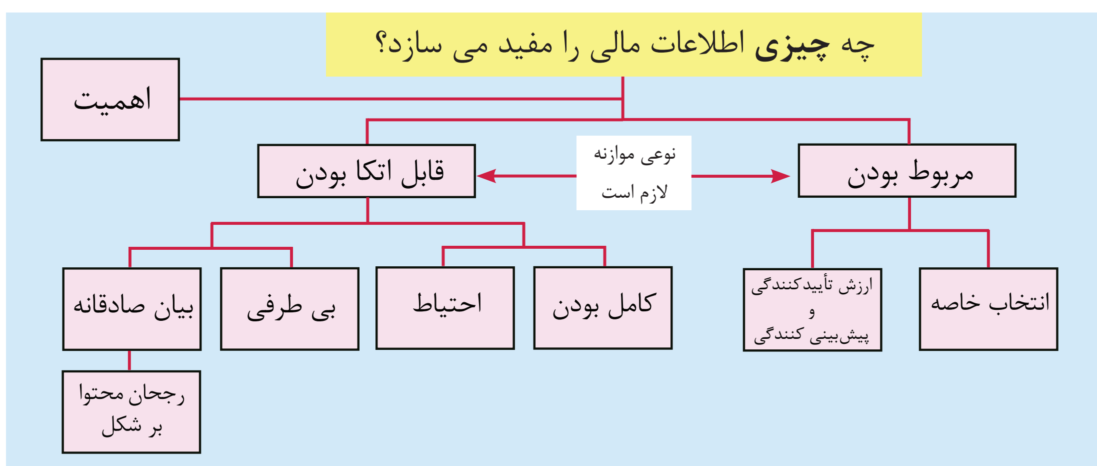
از آنجا که هدف گزارشگری مالــی، تهیهٔ اطلاعات مفید برای ســرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر اشــخاص ذی‌نفع و ذی‌علاقه است، اطلاعات منــدرج در این گزارش‌هــا بایــد دارای خصوصیات (ویژگی‌ها) کیفی معینی باشــد. ویژگی‌هــای کیفی به خصوصیاتی اتلاق می‌شود که موجب می‌شود اطلاعات ارائه شــده در صورت‌های مالی، برای استفاده‌کنندگان در راســتای ارزیابی **وضعیت مالــی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیــری مالی** واحد تجاری مفید واقع شــود. بر این اســاس، برخی خصوصیات کیفی (مربوط بودن و قابــل اتکا بــودن) به محتوای اطلاعــات مندرج در صورت‌های مالی و برخی دیگر (**قابل مقایســه بودن** و **قابل فهــم بودن**) به چگونگی ارائــهٔ این اطلاعات مربوط می‌شــود. سلســله مراتب ویژگی‌هــای کیفی اطلاعات حسابداری در تصویر ۵-۱ ارائه شده است.

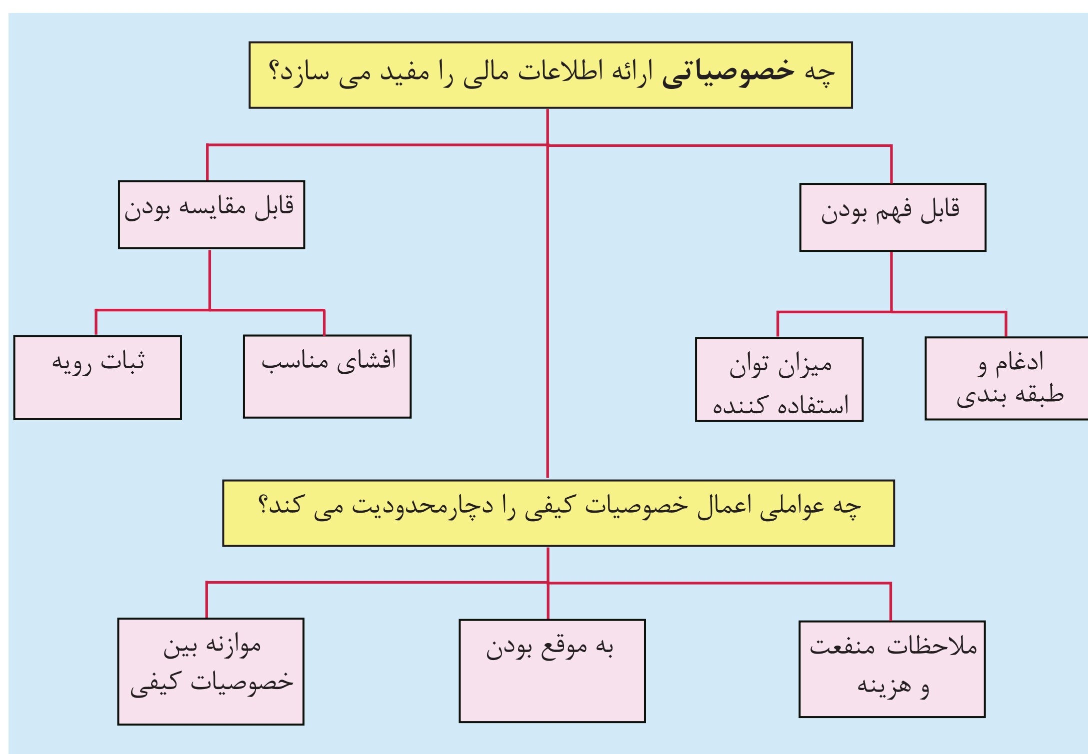
اهمیــت- اهمیت یک کیفیت آســتانه‌ای اســت. اگر اطلاعات بااهمیت نباشــد نیازی به بررســی بیش‌تر آن نیست. اطلاعاتی بااهمیت است که بتواند برتصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر گذارد. در مورد دو یا چند قلم مشابه، اهمیت مجموع و نیز تک‌تک آن‌ها باید مدنظر قرار گیرد.

### خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، **مربوط بودن** و **قابل اتکابودن** اســت. هرگاه اطلاعات مالــی مربوط و قابل اتکا نباشــد در تصمیم‌گیری مفید نخواهد بود. مربوط‌بودن و قابل اتکابودن از خصوصیات دیگری تشکیل شده است.

مربوط بودن- مربوط بودن اطلاعات حســابداری به این معناســت که این اطلاعات باید برای تصمیم‌گیری اســتفاده‌کنندگان این اطلاعات مبنایی صحیح و منطقی فراهم کند. مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان درمورد نتایج رویدادهای گذشــته، پیش‌بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی و تعدیل یا تأییــد انتظارات قبلی، تعریف نمود.




تصویر ۵-۱ سلسله مراتب خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

اطلاعات کم‌اهمیت مربوط نیستند زیرا نمی‌توانند بر تصمیمات تأثیر بگذارند.

**ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی**- برای آن‌که اطلاعات مربوط باشد، باید یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا دارای ارزش تأییدکنندگی باشد. نقش‌های پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی اطلاعات به یک‌دیگر مربوط می‌باشند. به طور مثال، اطلاعات در مورد مقدار و ساختار فعلی دارایی‌های شرکت، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان شرکت را در استفاده از فرصت‌ها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته، مثلاً درباره‌ی ساختار شرکت و نتیجهٔ عملیات می‌باشد.

**انتخاب خاصه**- برای ارائهٔ اقلام در صورت‌های مالی،

باید خاصه قلم مورد ارائه انتخاب شود. صورت‌های مالی تنها می‌توانند آن خاصه‌هایی را ارائه کنند که برحسب واحد پول قابل بیان باشند. اطلاعات در مورد سایر خاصه‌ها ازجمله خاصه‌های غیرقابل بیان به پول از قبیل مقادیر و سررسیدها را می‌توان با شرح اقلام در صورت‌های مالی یا یادداشت‌های توضیحی به استفاده‌کننده انتقال داد.

**قابل اتکا بودن**- برای این‌که اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا نیز باشد. اطلاعاتی قابل‌اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه‌ی بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونهٔ معقولی که انتظار می‌رود بیان کند.

**بیان صادقانه**- اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است را به‌طور صادقانه بیان کند. به‌این‌ترتیب: مثلاً ترازنامه، باید بیانگر صادقانه‌ی اثرات معاملات و سایر رویدادهایی باشد که به ایجاد آن دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه در تاریخ ترازنامه منجر شده است.

**رجحان محتوا بر شکل**- اگر قرار است اطلاعات، بیانگر صادقانهٔ معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آن‌هاست باشد، لازم است که این اطلاعات براساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آن‌ها به حساب گرفته شود. محتوای معاملات و سایر رویدادها همواره با شکل قانونی آن‌ها سازگار نیست. هرچند اثرات خصوصیات قانونی یک معامله خود بخشی از محتوا و اثر تجاری آن است.

**بی‌طرفی**- اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید بی‌طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد. چنان‌چه انتخاب و یا ارائه‌ی این اطلاعات به‌گونه‌ای باشد که برتصمیم‌گیری یا قضاوت در جهت نیل به نتیجه‌ای از قبل تعیین شده، اثر گذارد، صورت‌های مالی بی‌طرف نخواهد بود.

**احتیاط (محافظه کاری)**- عبارت است از به‌کارگیری مراقبت حرفه‌ای در انجام برآوردها در شرایط ابهام، به‌گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیش‌تر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشوند. با این وجود، اعمال احتیاط نباید دارایی‌ها و درآمدها را کمتر از واقع و بدهی‌ها و هزینه‌ها را بیش‌تر از واقع نشان دهد. این امر موجب نقض بی‌طرفی است و بر قابلیت اتکای اطلاعات اثر می‌گذارد.

**کامل بودن**- اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید باتوجه به کیفیت اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه تهیه گردد و ارائهٔ آن، کامل باشد. حذف بخشی از اطلاعات ممکن است به اطلاعات نادرست یا گمراه‌کننده منجر شود و لذا قابل اتکا نخواهد بود و از مربوط بودن آن کاسته شود.

## خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات

ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با ارائهٔ اطلاعات، **قابل مقایسه‌بودن** و **قابل فهم بودن**اند و بر مفید بودن اطلاعات می‌افزایند. اطلاعاتی که فاقد خصوصیات قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن باشد، با وجود مربوط بودن و قابل اتکا بودن، سودمندی محدودی خواهد داشت.

**قابل مقایسه بودن**- استفاده‌کنندگان باید بتوانند از طریق مقایسهٔ صورت‌های مالی شرکت، روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری را مشخص کنند. استفاده‌کنندگان هم‌چنین باید بتوانند صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آن‌ها را نسبت به یک‌دیگر بسنجند.

**ثبات رویه**- قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است

کــه اندازه‌گیــری و ارائهٔ اثرات مالی معاملات و ســایر رویدادهای مشابه در هر دورهٔ حسابداری و از یک دوره به دورهٔ بعد با ثبات رویه انجام گیرد و هم‌چنین هماهنگی رویه توســط واحدهــای تجاری مختلف حفظ شــود.

**موارد افشا-** یکی از پیش‌شرط‌های قابل مقایسه‌بودن، افشــای رویه‌هــای حســابداری بــه‌کار رفتــه در تهیهٔ صورت‌های مالی و هم‌چنین افشــای هرگونه تغییرات در آن رویه‌ها و اثرات چنین تغییراتی اســت. بر اساس استانداردهای حســابداری، ارائـهٔ اطلاعات مقایسه‌ای بــرای حداقــل دورهٔ حســابداری قبل، الزامی اســت.

**قابل‌فهم بودن-** یک خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی این است که به آسانی برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد تا اطلاعات حسابداری مفید واقع شود. از آنجاکه سطح دانش استفاده‌کنندگان مختلف، متفاوت اســت، بنابراین، اطلاعات حسابداری باید به‌گونه‌ای تهیه و ارائه شود که برای همه اشخاصی کــه دانش متعارفی از حســابداری دارند به طور بالقوه قابل فهم و قابل اســتفاده باشــد. به‌ایــن طریق ویژگی قابل‌فهــم بودن، به دانــش اســتفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بستگی دارد.

**ادغــام و طبقه‌بنــدی اطلاعــات-** یک عامــل مهم در قابل‌فهم بودن اطلاعات مالی، نحوهٔ ارائـهٔ آن‌ها اســت. برای این که ارائـهٔ اطلاعات قابل‌فهم باشــد باید اقلام به‌نحوی مناسب در یک‌دیگر ادغام و طبقه‌بندی شوند.

**توان اســتفاده‌کنندگان-** صورت‌هــای مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلفی تهیه می‌شود که نسبت به فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوهٔ حســابداری آن ســطح آگاهی متفاوتی دارند. با این حال، اطلاعات مالــی عموماً براســاس این فرض که اســتفاده‌کنندگان از آگاهــی معقولــی در مــورد فعالیت‌هــای تجاری و اقتصادی و نحوهٔ حسابداری برخوردارند، تهیه می‌شود. درعین‌حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی مربوط تلقی می‌شود، نباید به بهانهٔ مشکل‌بودن درک آن توســط برخی استفاده‌کنندگان،از صورت‌های مالی حذف شود.

## مطالعهٔ آزاد

### محدودیت‌های حاکم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی

**موازنه بین ویژگی‌های کیفی-** یکی از محدودیت‌ها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین ویژگی‌های کیفی ضرورت دارد. به‌طور مثال، اطلاعاتی که قابل اتکاتر است اغلب از درجهٔ مربوط‌بودن کمتری برخوردار است و بالعکس. عموماً هدف، دست‌یابی به نوعی توازن بین انواع خصوصیات، به منظور تحقق اهداف صورت‌های مالی است. مثال دیگری از تضاد بالقوه بین ویژگی‌های کیفی، تضاد بین بی‌طرفی و احتیاط است که هردوی آن‌ها از ویژگی‌های قابلیت اتکا محسوب می‌شوند. اعمال احتیاط بیش از حد معمول، به بیان کمتر از واقع دارایی‌ها و درآمدها و بیان بیش‌تر از واقع بدهی‌ها و هزینه‌ها منجر می‌شود.

**به موقع بودن-** اطلاعات حسابداری باید به موقع تهیه شده و در زمان تصمیم‌گیری در دسترس تصمیم‌گیرندگان باشد، زیرا در غیر این صورت، اطلاعات سودمند نمی‌باشند. به عبارت دیگر، عامل به موقع بودن، به زمان مناسب ارائهٔ اطلاعات حسابداری اشاره دارد. بر اساس این ویژگی، گاهی اوقات دست‌رسی فوری به اطلاعات تقریبی، به مراتب بهتر از دریافت اطلاعات دقیق در زمان دیرتر است.

**منفعت و هزینه-** تهیه و گزارش اطلاعات مالی هزینه بر است. بنابراین، شرکت‌ها رابطهٔ بین منافع و هزینه‌های تهیه و گزارش اطلاعات را در نظر می‌گیرند. هزینهٔ فراهم آوردن اطلاعات، در مقابل منافع به دست آمده از آن، قرار می‌گیرد. تهیه و گزارش اطلاعاتی الزامی است که منافعش بیش از مخارج تهیهٔ آن باشد.

**هدف مطالعهٔ ۵**

عناصر اصلی صورت‌های مالی را تعریف کنید.

### عناصر صورت‌های مالی

یکی از بخش‌های بااهمیت چارچوب نظری، عناصر اصلی یا تعاریفی است که در این چارچوب وجود دارد. حسابداری از واژگان متعدد با تعاریف و معانی متمایز و خاصی استفاده می‌کند. این واژگان، زبان تجارت یا زبان فنی حسابداری را شکل می‌دهد. یکی از این واژه‌ها، دارایی است. آیا دارایی چیزی است که به شرکت تعلق دارد؟ یا دارایی چیزی است که شرکت حق استفاده از آن را دارد؟ و یا دارایی چیز با ارزشی است که شرکت از آن به منظور ایجاد درآمد استفاده می‌کند؟ در تصویر ۶-۱ عناصر صورت‌های مالی به همراه تعاریف آن‌ها ارائه شده است.

**دارایی،** عبارت است از حقوق شرکت نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راه‌های دست‌یابی مشروع به‌آن منافع که در نتیجهٔ معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل شرکت درآمده است.

**بدهی،** عبارت است از تعهد انتقال دارایی‌ها توسط شرکت ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته.

**حقوق صاحبان سرمایه،** عبارت است از باقیمانده‌ی دارایی‌ها پس از کسر کل بدهی‌های شرکت.

**آوردهٔ صاحبان سرمایه،** عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، ناشی از سرمایه‌گذاری در شرکت جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه.

**ستانده صاحبان سرمایه،** عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه، ناشی از انتقال دارایی‌ها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آن‌ها به‌منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.

**درآمد،** عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آوردهٔ صاحبان سرمایه مربوط است.

**هزینه،** عبارت است از کاهش، در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به ستانده‌ٔ صاحبان سرمایه مربوط است.

تصویر ۶-۱ عناصر صورت‌های مالی

سطح سوم، از مفاهیمی تشکیل شده است که تحقق اهداف مطرح شده در سطح یک را پایه‌ریزی می‌کنند. این مفاهیم توضیح می‌دهند که شرکت چگونه باید عناصر و رویدادهای مالی را شناسایی، اندازه‌گیری و گزارش کند.

**هدف مطالعهٔ ۶**

مفروضات بنیادی حسابداری را توصیف کنید.

## مفروضات بنیادین

پایه‌های اصول پذیرفته شدهٔ حسابداری بر چهار فرض استوار است و تحت عنوان **مفروضات بنیادی حسابداری** شناخته می‌شوند. در سلسله مراتب اصول حسابداری، مفروضات بنیادی در پایه‌ای‌ترین سطح قرار دارند و تمامی اصول اجرایی، میثاق‌ها و استانداردهای حسابداری باید برگرفته و منطبق بر این مفروضات باشد.

**فرض شخصیت اقتصادی**- فرض شخصیت اقتصادی (تفکیک شخصیت)، بین شرکت و مالکیت آن مرزی قائل می‌شود. برای مقاصد حسابداری و گزارشگری مالی، هر مؤسسه یک شخصیت حقوقی مستقل فرض شده است که می‌تواند دارایی تحصیل کند و بدهی و هزینهٔ تعهد و درآمد نیز تحصیل نماید. برمبنای این فرض، مطالبات و دیون شخصی صاحبان شرکت به اشخاص ثالث، جزء منابع و تعهدات شرکت محسوب نمی‌شود.

**فرض تداوم فعالیت**- در حسابداری فرض بر این است که یک شرکت برای مدت طولانی به فعالیت خود ادامه می‌دهد. به عبارت دیگر، فرض براین است که شرکت، در آیندهٔ قابل پیش‌بینی به عملیات خود ادامه می‌دهد. بر مبنای این فرض است که مثلاً ساختمان به عنوان دارایی در دفاتر ثبت می‌گردد. زیرا فرض می‌شود مؤسسه آن‌قدر به فعالیت خود ادامه می‌دهد که بهای این دارایی، به صورت هزینه، به آن دوره‌ها تخصیص یابد. بدون در نظر گرفتن این فرض باید ساختمان در ترازنامه به ارزش تسویه گزارش شود. یکی دیگر از نتایج پذیرش فرض تداوم فعالیت، طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیر جاری (بلندمدت) است. زیرا اگر فرض تداوم فعالیت مصداق نداشته باشد، تمایز بین جاری و بلندمدت مفهومی ندارد.

**فرض دورهٔ حسابداری**- همان‌طور که در بالا اشاره شد، نتایج واقعی عملیات یک شرکت را تنها در زمان تسویه، یعنی خاتمه عملیات آن می‌توان تعیین کرد. از طرف دیگر، بستانکاران، اعتباردهندگان و اشخاص ذی‌نفع نمی‌توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی‌خبر باشند. از این رو، عمر شرکت به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود که در اصطلاح، هر دورهٔ زمانی را **دورهٔ حسابداری** می‌نامند. دورهٔ حسابداری ممکن است ماهانه، سه‌ماهه، شش‌ماهه یا یک‌ساله باشد. هر دورهٔ حسابداری را که دوازده‌ماه طول بکشد، **سال حسابداری** می‌گویند. باید توجه داشت که سال حسابداری ممکن است مطابق با سال تقویمی (از اول فروردین تا پایان اسفند)، یا غیر از آن باشد. یکی از نتایج پذیرش فرض دورهٔ حسابداری، به وجود آوردن ویژگی **قابلیت مقایسهٔ** صورت‌های مالی است .

**فرض واحد اندازه گیری**- برای اندازه گیری هر ویژگی یا کیفیت، در نگاه اول به یک مقیاس اندازه‌گیر نیاز است. مثلاً واحد اندازه‌گیری طول «متر» و وزن «کیلوگرم» است. در حسابداری نیز- پول به عنوان واحد اندازه‌گیری مبادلات فرض شده است. پول، یک واحد مشترک برای اندازه‌گیری مبادلات اقتصادی است که در ثبت مبادلات و تهیهٔ صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. وقایعی که با پول اندازه‌گیری نمی‌شوند و فاقد جنبهٔ مالی هستند در دفاتر و صورت‌های مالی منعکس نمی‌گردند.

**هدف مطالعهٔ ۷**

کاربرد اصول اساسی حسابداری را توضیح دهید.

## اصول اساسی حسابداری

در حسابداری برای ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی از چهار اصل اساسی استفاده می‌شود: اصل بهای تمام‌شده، اصل تحقق درآمد، اصل تطابق و اصل افشا.

**اصل بهای تمام‌شده-** طبق اصل بهای تمام‌شده، مبادلات حسابداری در تاریخ وقوع و در دفاتر به بهای تمام‌شده ثبت می گردند. منظور از بهای تمام شدهٔ هر دارایی، ارزش مبادله‌ای نقدی آن در تاریخ تحصیل دارایی است. پرداخت‌های اضافی به دلیل خریدهای نسیه و مدت‌دار جزء بهای تمام‌شده محسوب نمی‌گردند. هم‌چنین، تغییرات بعدی در قیمت به تغییر ارزش ثبت شده در دفاتر منجر نمی‌شود. بهای تمام‌شده **بهای تمام شدهٔ تاریخی** نیز نامیده می‌شود.

**اصل تحقق درآمد-** این اصل، زمان شناسایی درآمدها و ثبت آن‌ها را در حساب‌ها و صورت‌های مالی تعیین می‌کند.

بر اساس این اصل، درآمد زمانی شناسایی می‌گردد که دو شرط برقرار باشد: الف. مبادله یا داد و ستدی صورت گرفته باشد ب. فرایند کسب سود، کامل شده باشد. تکمیل فرایند کسب سود، شامل تکمیل فروش یا انجام خدمات، انتقال مالکیت از فروشنده به خریدار، دریافت وجه نقد یا اطمینان از دریافت وجه در آینده است. به این ترتیب، بر اساس اصل تحقق درآمد، مبالغ پیش‌دریافت مشتریان نباید به عنوان درآمد دوره محسوب گردد. زیرا فرایند کسب سود در مورد این مبادله هنوز تکمیل نشده است.

**اصل تطابق-** بر اساس اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره‌ای منظور شود که درآمد در آن دوره تحصیل شده است. به عبارت دیگر، سود هر دوره، تفاوت بین درآمدهای تحصیل شده و هزینه‌های تحمل شده برای کسب درآمد همان دوره است. بر اساس این اصل، بسیاری از هزینه‌های انجام شده در دورهٔ جاری، به دلیل داشتن منافع آتی تحت عنوان دارایی در دفاتر و صورت‌های مالی ثبت و گزارش می‌شوند. مثلاً بهای پرداختی بابت بیمه سال آینده در ترازنامه به عنوان پیش‌پرداخت بیمه گزارش می‌شود که یک دارایی است. به این ترتیب، می‌توان هزینه‌ها را بهای تمام شده دارایی‌های مصرف شده جهت تحصیل درآمد تعریف کرد. اگر چه هزینه‌ها به انحای مختلف قابل شناسایی هستند، اما توجه به مبانی زیر جهت تمایز ماهیت آن‌ها ضروری است:

الف. **ارتباط علت و معلولی**: تحصیل برخی درآمدها بدون تحمل یک سری هزینه‌ها، امکان‌پذیر نیست. به عبارت دیگر، تحصیل درآمد و تحمل هزینه، به طور مستقیم ارتباط علت و معلولی دارند. نمونه‌ای از این هزینه‌ها، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته، هزینهٔ کمیسیون فروش و هزینهٔ حمل و تحویل کالا است.

ب. **سرشکن کردن منطقی و سیستماتیک**: چنان‌چه بین درآمد و هزینه رابطهٔ علت و معلولی وجود نداشته باشد، می‌توان هزینه را بین دوره‌هایی که درآمد به واسطه‌ی آن هزینه ایجاد می‌شود، به طور منطقی و سیستماتیک، سرشکن نمود. به عبارت دیگر، انقضای بخشی از بهای دارایی‌ها طی دوره‌ای که ازاین دارایی‌ها استفاده می‌شود، به عنوان هزینهٔ دوره شناسایی می‌گردد. به عنوان نمونه تخصیص هزینهٔ استهلاک دارایی‌های ثابت، هزینهٔ بهرهٔ وام‌ها، هزینهٔ اجاره و هزینهٔ بیمه، ازجمله هزینه‌هایی است که به‌طور منطقی و سیستماتیک شناسایی و به دوره‌ای خاص ارتباط داده می‌شوند .

ج) **شناخت بلادرنگ**: برخی از هزینه ها را نه می‌توان

مستقیماً به درآمد دوره ارتباط داد و نه می‌توان آن‌ها را به طور سیستماتیک بین دوره‌های مختلف سرشکن نمود، زیرا نه رابطه علت و معلولی با درآمد دوره دارند و نه انتفاع آتی برای آن‌ها متصور است. دراین حالت می‌توان در شناخت بلادرنگ آن را به عنوان هزینهٔ دوره تسریع نمود. برای مثال هزینه‌های ناشی از دعاوی حقوقی، حقوق مدیران و اغلب هزینه‌های اداری و فروش، ازجمله هزینه‌هایی است که به دلیل نبود رابطهٔ علت و معلولی با درآمد دوره و نبود منافع آتی آن، بلادرنگ به عنوان هزینهٔ دوره شناسایی می‌شوند.

**اصل افشای کامل**- اصل افشای کامل ایجاب می‌کند که کلیهٔ رویدادها و وقایع مالی بااهمیت مربوط به شرکت، به‌طور مناسب و کامل، افشا گردند. این اصل شرکت را به تهیهٔ اطلاعات مورد نیاز برای سرمایه‌گذاران و بستانکاران ملزم می‌کند. این اطلاعات می‌تواند در متن صورت‌های مالی یا یادداشت‌های همراه این صورت‌ها، افشا شوند. اصل افشای کامل به این معنا نیست که هرچیزی باید افشا شود، بلکه در افشای اطلاعات، اولاً باید هزینهٔ تهیه و افشا و ثانیاً مربوط بودن آن، مورد توجه قرار گیرد. به‌طورکلی هرگونه اطلاعاتی که برتصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مؤثر باشد، باید افشا گردد، مگر این‌که هزینهٔ تهیه و گزارش این اطلاعات، بیش‌تر از منافع حاصل از به‌کارگیری آن باشد.

## میثاق‌های (محدودیت‌ها) حسابداری

| هدف مطالعهٔ ۸ |
|---|
| تأثیر میثاق های حسابداری را بر گزارشگری اطلاعات مالی شرح دهید. |

همیشه و در همهٔ شرایط، اصول و مفروضات حسابداری تشریح شده در بالا، قابل اجرا نیستند. محدودیت‌هایی بر سر راه وجود دارند که آن اصول و مفاهیم را تعدیل می‌نمایند. این اصول محدودکننده، **میثاق‌های حسابداری** نامیده می‌شوند. در خصوص میثاق‌های حسابداری نیز توافق همگانی وجود ندارد، در عین حال متداول‌ترین آن‌ها در ادامه تشریح شده‌اند.

**اهمیت**- هنگامی که مبلغ اقلام و رویدادها، در مقایسه با هزینهٔ اعمال صحیح‌ترین روش‌های حسابداری بااهمیت نیست و نتایج حاصل از به‌کارگیری دقیق قواعد و رویدادهای حسابداری نمی‌تواند بر قضاوت استفاده‌کنندگان تأثیر بگذارد، اصول حسابداری به طور دقیق رعایت نمی‌شود. مثلاً یک خط‌کش باید به عنوان دارایی در دفاتر شرکت ثبت شود و در طی عمر مفید آن مستهلک گردد. اما درعمل، هزینهٔ چنین تخصیصی معمولاً بیش از بهای تمام‌شدهٔ خط کش مزبور خواهد شد. بنابراین، اعمال صحیح‌ترین روش حسابداری اقتصادی نیست. اهمیت هرگز به معنای نادیده‌گرفتن اقلام فاقد اهمیت نیست. بلکه همهٔ رویدادها صرف‌نظر از اهمیت آن‌ها، باید مدنظر قرارگیرند. با این حال، در صورت‌های مالی، اقلام بااهمیت به صورت مجزا و اقلام کم‌اهمیت به صورت تجمیعی افشا می‌شوند.

**احتیاط (محافظه‌کاری)**- بر اساس اصل محدودیت، دارایی‌ها و درآمدها نباید بیش‌تر از واقع و بدهی‌ها و هزینه‌ها کمتر از واقع گزارش شوند. از جمله موارد رعایت محافظه‌کاری، به‌کارگیری قاعده اقل بهای تمام‌شده یا قیمت بازار، در ارزیابی موجودی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها است. از طرف دیگر باید توجه داشت که در تهیهٔ صورت‌های مالی، محافظه‌کاری بیش از حد نیز جایز نیست.

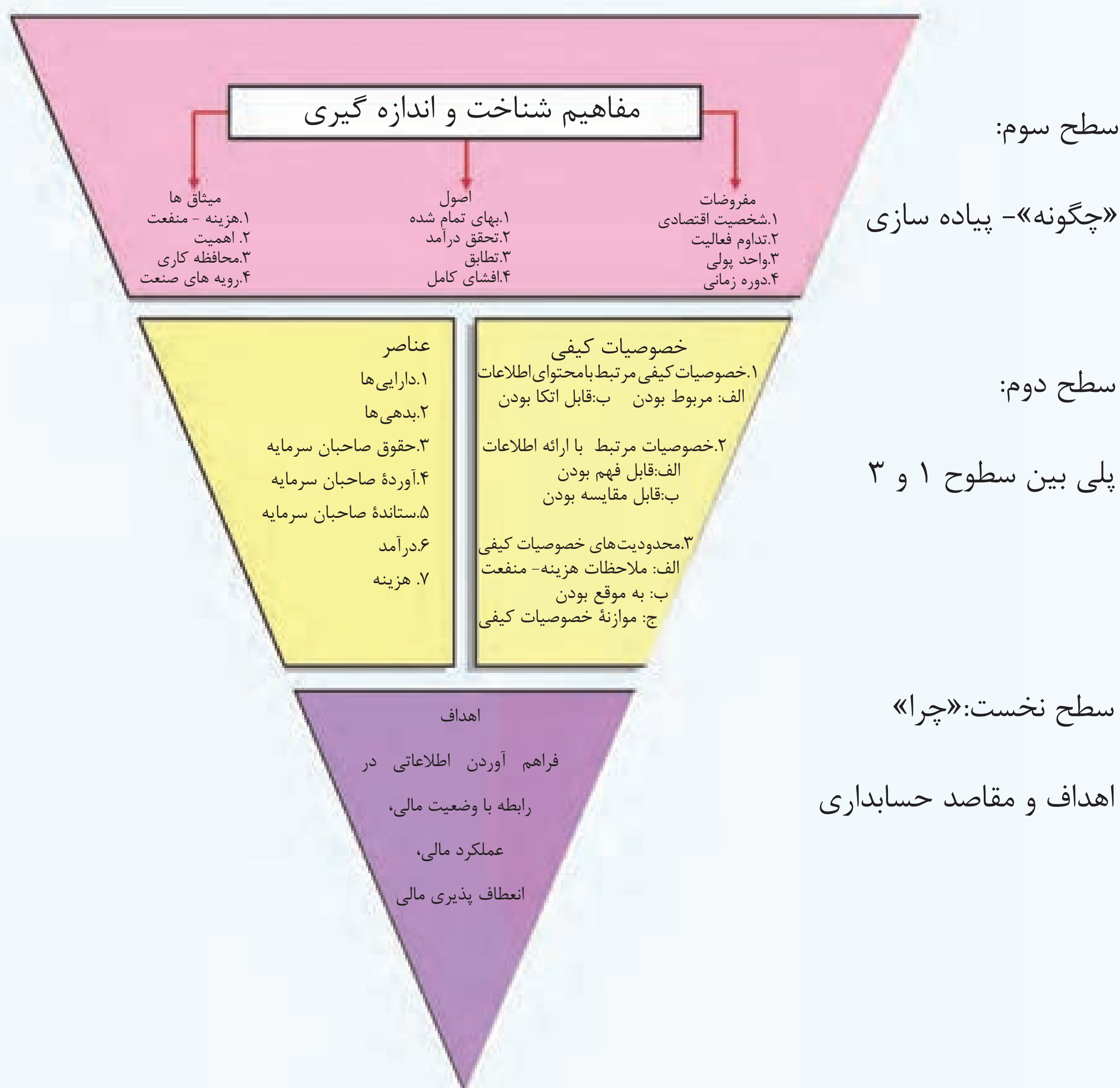
**فزونی منافع بر مخارج**- بر اساس این محدودیت، هزینهٔ تهیهٔ اطلاعات حسابداری نباید بر منافع حاصل از به‌کارگیری این اطلاعات فزونی داشته باشد. به عبارت

دیگر، اطلاعات حسابداری باید مقرون‌به‌صرفه باشد. به این معنی که هزینهٔ تهیهٔ اطلاعات حسابداری، بیش‌تر از منافع حاصل از به‌کارگیری این اطلاعات نباشد.

**خصوصیات صنعت**– ویژگی‌ها و خصوصیات برخی از صنایع، روش‌ها و رویه‌های خاصی را می‌طلبد. در برخی از موارد ممکن است، ویژگی یک صنعت خاص، به‌کارگیری روشی را ایجاب نماید که این روش مطابق اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری نباشد. مثلاً در شرکت‌های پیمانکاری، قبل از تکمیل فرایند کسب سود و هم‌زمان با پیشرفت کار، درآمد شناسایی می‌شود که این خود استثنایی بر اصول حسابداری محسوب می‌شود.

## خلاصهٔ چارچوب مفهومی

تصویر ۷-۱، چارچوب مفهومی بحث شده در این فصل را نشان می‌دهد. این تصویر مشابه تصویر ۴-۱ است. با این تفاوت که برای هریک از سطوح، اطلاعاتی اضافی فراهم می‌آورد.




 تصویر ۷-۱ خلاصه چارچوب مفهومی

## سؤالات خودآزمایی

۱ اصل بهای تمام شده بیان می‌کند:

الف. دارایی‌ها باید در ابتدا به بهای تمام‌شده ثبت شوند و هنگام تغییر ارزش بازار دارایی‌ها، به ارزش بازار تعدیل شوند.

ب. فعالیت‌های یک واحد تجاری باید از فعالیت‌های مالکان آن متمایز شود.

ج. دارایی‌ها باید به بهای تمام‌شده ثبت شوند.

د. تنها مبادلاتی را که می‌توان به پول بیان کرد باید در دفاتر حسابداری ثبت شوند.

۲ کدام‌یک از عبارات زیر در خصوص مفروضات بنیادین حسابداری صحیح است؟

الف. فرض‌های بنیادین همان اصول حسابداری هستند.

ب. فرض شخصیت اقتصادی بیان می‌کند که باید یک واحد خاص پاسخ‌گو، وجود داشته باشد.

ج. فرض واحد پولی این امکان را برای حسابداری فراهم می‌سازد تا تفکر اخلاقی کارکنان را اندازه‌گیری کند.

د. شرکت‌های تضامنی واحدهای اقتصادی نیستند.

۳ کدام‌یک از عبارات زیر صحیح نیست؟

الف. صورت جریان وجوه نقد، اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی ورودی و خروجی شرکت را خلاصه می‌کند.

ب. ترازنامه، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه شرکت در یک تاریخ معین را گزارش می‌کند.

ج. صورت سود و زیان، درآمدها، هزینه‌ها تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه و سود یا زیان خالص یک دورهٔ زمانی معین را ارائه می‌کند.

د. صورت حقوق صاحبان سرمایه، تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه در یک دورهٔ معین را گزارش می‌کند.

۴ صورت مالی که دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه را گزارش می‌کند، ...... نام دارد.

الف. صورت سود و زیان

ب. صورت حقوق صاحبان سرمایه

ج. ترازنامه

د. صورت جریان وجوه نقد

۵ فرض دورهٔ زمانی بیان می‌کند:

الف. درآمد باید در آن دورهٔ حسابداری که تحقق یافته است، شناسایی شود.

ب. هزینه‌ها را باید با درآمدها انطباق داد.

ج. عمر اقتصادی یک واحد تجاری را می‌توان به دوره‌های زمانی تصنعی تقسیم کرد.

د. سال مالی باید با سال تقویمی یکسان باشد.

۶ فرض دورهٔ زمانی بیان می‌کند:

الف. شرکت‌ها برای تهیهٔ صورت‌های مالی باید تا انتهای سال تقویمی صبر کنند.

ب. شرکت‌ها از سال مالی برای گزارش اطلاعات مالی استفاده می‌کنند.

ج. عمر اقتصادی یک واحد تجاری را می‌توان به دوره‌های زمانی تصنعی تقسیم کرد.

د. شرکت‌ها اطلاعات را در دورهٔ زمانی که رخ داده‌اند، ثبت می‌کنند.

۷ کدام‌یک از عبارات زیر در خصوص مبنای تعهدی حسابداری نادرست است:

الف. رویدادهایی که صورت‌های مالی یک شرکت را تغییر می‌دهند باید در دوره‌ای که رویداد رخ داده است، ثبت شوند.

ب. درآمد در دوره‌ای ثبت می‌شود که تحقق یافته است.

ج. این مبنا بر اساس اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری قرار دارد.

د. درآمد تنها در دوره‌ای که وجه نقد دریافت شده است ثبت می‌شود.

## سؤالات

۱ چهار صورت مالی اساسی حسابداری کدام‌اند؟

۲ چه تفاوتی بین صورت‌های مالی و گزارشگری مالی وجود دارد؟

۳ چارچوب مفهومی چیست؟ چرا حسابداری به چارچوب مفهومی نیاز دارد؟

۴ اهداف اصلی گزارشگری مالی کدام است؟

۵ مفهوم خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را توضیح دهید.

۶ به‌صورت خلاصه دو خصوصیت کیفی اصلی اطلاعات حسابداری را تشریح کنید.

۷ چه تفاوتی بین دو خصوصیت کیفی قابل‌مقایسه بودن و ثبات رویه وجود دارد؟

۸ بین هزینه و ستانده توسط صاحبان سرمایه چه تفاوتی وجود دارد؟

۹ بین درآمد و آورده توسط حقوق صاحبان سرمایه چه تفاوتی وجود دارد؟

۱۰ چارچوب حسابداری مالی مبتنی بر چهار فرض بنیادی است، این مفروضات را توضیح دهید.

۱۱ دو محدودیت اصلی ذاتی در ارائهٔ اطلاعات مالی را بیان کنید.

## تمرین‌ها

ت ۱-۱ کدام‌یک از خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده است؟

الف. شرکت مروارید برای ارزش گذاری موجودی‌های خود از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) استفاده می‌کنند.

ب. آقای صیادی از ابتدای تأسیس شرکت خود از روش خط مستقیم برای مستهلک کردن ماشین آلات و تجهیزات استفاده کرده است.

ج. شرکت ارغوان بلافاصله پس از پایان سال مالی صورت‌های مالی خود را منتشر می‌کند.

ت ۲-۱ تعیین کنید هریک از اقلام زیر در کدام‌یک از عناصر صورت‌های مالی گزارش می‌شوند؟

الف. فروش

ب. سرمایه‌گذاری مجدد

ج. موجودی کالا

د. استهلاک انباشته

ت ۳-۱ کدام یک از مفروضات بنیادی حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده‌اند؟

الف. برای اهداف گزارشگری مالی، فعالیت‌های اقتصادی شرکت قربانی به دوره‌های ۱۲ماهه تقسیم شده است.

ب. شرکت خرمی مبالغ اقلام مندرج در صورت‌های مالی خود را بابت اثرات تورم تعدیل نکرده است.

ج. شرکت احدی، دارایی‌های خود را در ترازنامه به دو گروه جاری و غیر جاری طبقه کرده است.

د. برای مقاصد گزارشگری مالی، فعالیت‌های اقتصادی شرکت رازی با واحدهای تابعه، تلفیق شده است.

ت ۴-۱ کدام‌یک از اصول اساسی حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده است؟

الف. شرکت اعظمی در زمانی‌که یک درآمد تحقق یافته باشد (و نه زمانی‌که وجه مربوط به این درآمد دریافت شده است) آن را در صورت مالی خود شناسایی می‌کند.

ب. شرکت سینایی دعوای حقوقی علیه خود را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا کرده است.

ج. با آن‌که ارزش جاری زمین فروشگاه ساحل افزایش یافته است، این زمین در ترازنامهٔ فروشگاه به بهای تحصیل شده گزارش شده است.

ت ۵-۱ در هریک از موارد زیر کدام محدودیت حسابداری تشریح شده است؟

الف. شرکت سپیدار موجودی محصولات کشاورزی خود را به ارزش منصفانه گزارش کرده است.

ب. شرکت مختاری سود احتمالی ناشی از یک دعوی حقوقی به مبلغ ۶۵۰ میلون ریال را شناسایی نکرده است.

ج. شرکت ارجمندی تنها اطلاعاتی را در صورت‌های مالی خود ارائه می‌کند که منافع حاصل از این اطلاعات بیش از هزینه‌های تهیهٔ آن باشد.

ت ۶-۱ در هریک از موارد زیر کدام‌یک از مفروضات، اصول یا محدودیت‌های حسابداری به‌کار رفته است؟

الف. استفاده از اقل بهای تمام‌شدهٔ خالص ارزش فروش برای ارزش‌یابی موجودی مواد و کالا.

ب. در ترازنامه برخی دارایی‌های کم‌ارزش و مشابه، در غالب یک رقم گزارش شده است.

ج. بهای تمام‌شـدهٔ یک دارایی اسـتهلاک‌پذیر در طی عمر مفید برآوردی آن دارایی، تخصیص داده شـده اسـت.

ت ۷-۱ تعیین کنید که هریک از اقلام زیر باید به عنوان هزینه گزارش شود یا به عنوان دارایی گزارش شود؟

الف. پرداخت ۱۵ میلیون ریال بابت عوارض خرید یک قطعه زمین جهت احداث ساختمان کارخانه.

ب. پرداخت ۲۱ میلیون ریال بابت آسفالت محوطهٔ کارگاه.

ج. خرید یک دستگاه برش چوب به مبلغ ۳۵ میلیون ریال.

د. پرداخت اجاره بهای شش‌ماه آینده ساختمان اداری در ابتدای تیرماه.

ه. پرداخت ۸ میلیون ریال بابت حقوق اردیبهشت ماه رانندهٔ خودروی حمل محصولات به بازار.

# فصل ۲

# مطالبات

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعهٔ این فصل باید بتوانند:

۱ انواع مختلف مطالبات را تعیین کنید.

۲ چگونگی شناسایی حساب‌های دریافتنی را توضیح دهید.

۳ روش حذف مستقیم حساب‌های دریافتنی را توضیح دهید.

۴ روش ذخیره گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول را بیان کنید.

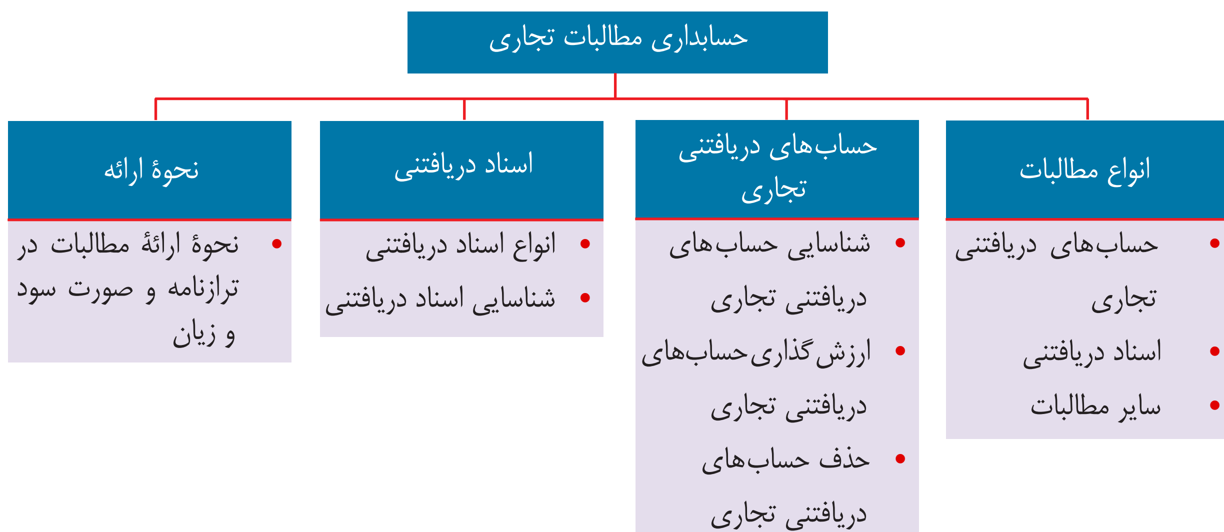
۵ دو مبنای محاسبه مطالبات مشکوک‌الوصول را توضیح دهید.

۶ حسابداری اسناد دریافتنی را توضیح دهید.

۷ نحوهٔ ارائهٔ مطالبات را در صورت های مالی توضیح دهید.

## مروری بر فصل

مطالبات یکی از مهم‌ترین دارایی‌های بسیاری از شرکت‌ها است. از آن‌جا که بخش عمده‌ای از فروش شرکت‌ها و فروشگاه‌ها به صورت نسیه است، مطالبات تجاری برای شرکت های بازرگانی و تولیدی اهمیت ویژه‌ای دارد. از این رو، شرکت‌ها به مطالبات خود و مدیریت دقیق آن اهمیت بسیاری می‌دهند. در این فصل هنرجویان فرا خواهند گرفت، در زمان فروش نسیه محصولات، وصول مطالبات مربوط به فروش‌های نسیه و سوخت حساب‌های غیر قابل وصول، چه آرتیکل‌هایی در دفاتر حسابداری ثبت کنند. ساختار و محتوای فصل به صورت زیر است:



## انواع مطالبات

**هدف مطالعهٔ ۱**

انواع مختلف مطالبات را تعیین کنید.

واژهٔ **مطالبات** به مبالغ طلب از اشخاص و شرکت‌ها اشاره دارد. **طلب**، ادعایی است که انتظار می‌رود به صورت وجه نقد وصول شود. مطالبات اغلب در سرفصل های ۱) **حساب‌های دریافتنی تجاری**، ۲) **اسناد دریافتنی تجاری** و ۳) **سایر مطالبات (مطالبات غیرتجاری)** طبقه‌بندی می‌شوند.

**حساب‌های دریافتنی تجاری**، مبلغ بدهی مشتریان به شرکت است و در قبال آن سند تأیید بدهی دریافت نشده است. این مطالبات از طریق فروش نسیه کالا و خدمات ایجاد می‌شوند. شرکت‌ها و فروشگاه‌ها معمولاً انتظار دارند، حساب‌های دریافتنی تجاری خود را ظرف ۳۰ تا ۶۰ روز وصول کنند. حساب‌های دریافتنی تجاری ،مهم‌ترین نوع مطالبات شرکت‌ها است.

**اسناد دریافتنی تجاری**، مطالباتی است که در قبال آن‌ها یک سند بدهی رسمی (برای مثال، چک یا سفته) در تأیید بدهی از مشتریان دریافت شده است. به طور معمول، یک سند دریافتنی تجاری برای دورهٔ زمانی ۶۰ تا ۹۰ روز یا مدت زمان طولانی‌تر است و بدهکار را به پرداخت سود تضمین‌شده ملزم می‌کند. واژهٔ تجاری که همراه با حساب‌ها و اسناد دریافتنی به کار می‌رود، به این معنی است که این مطالبات بابت فروش کالا یا خدمات به مشتریان ایجاد شده است.

**سایر مطالبات**، دربرگیرندهٔ مطالبات غیرتجاری است. برای مثال، سود تضمین‌شدهٔ دریافتنی، وام‌های اعطا شده به کارکنان شرکت، مساعدهٔ کارکنان و مالیات بر درآمد دریافتنی به عنوان سایر مطالبات، طبقه‌بندی می‌شوند. مطالبات غیرتجاری معمولاً از عملیات تجاری ایجاد نمی‌شوند. بنابراین، شرکت‌ها آن‌ها را در ترازنامه مجزا از مطالبات تجاری طبقه‌بندی می‌کنند.

## حساب‌های دریافتنی تجاری

**هدف مطالعهٔ ۲**

چگونگی شناسایی حساب‌های دریافتنی را توضیح دهید.

در خصوص حساب‌های دریافتنی تجاری با دو موضوع حسابداری ،مواجه هستیم:

۱ شناسایی حساب‌های دریافتنی تجاری؛

۲ ارزش‌گذاری حساب‌های دریافتنی تجاری.

### شناسایی حساب‌های دریافتنی تجاری

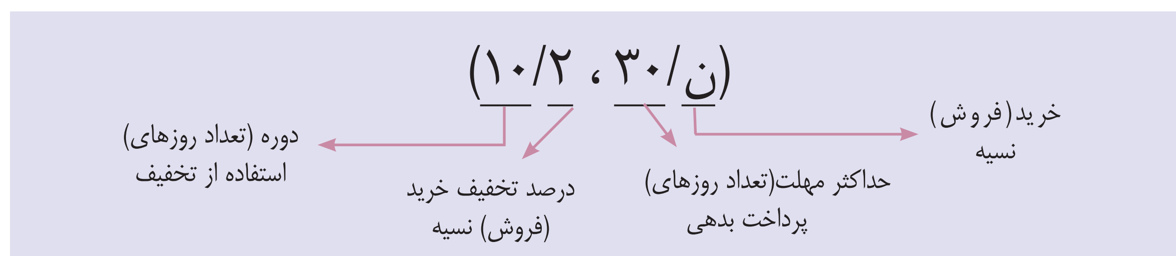
شناسایی حساب‌های دریافتنی تجاری تقریباً ساده است. **هنگامی که فروش نسیه انجام می‌شود، یک حساب دریافتنی ایجاد می‌شود**. برای مثال، فرض کنید **شرکت خزر** در تاریخ ۱ مهر ۱۳۹۰ مبلغ ۱۰ میلیون ریال کالا را به صورت نسیه به **شرکت ارس** می‌فروشد. برای ثبت این رویداد، آرتیکل زیر در دفاتر **شرکت خزر** ثبت می‌شود و حساب دریافتنی تجاری از **شرکت ارس** شناسایی می‌شود.

| تاریخ | شرح | بدهکار | بستانکار |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | حساب‌های دریافتنی تجاری | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | فروش | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت فروش نسیه به شرکت ارس) | | |

برخی اوقات، شرکت‌ها و فروشگاه‌ها برای تشویق مشتریان به پرداخت هرچه زودتر بدهی‌های خود، فروش‌های نسیه را به همراه **شرط‌های تشویقی** انجام می‌دهند، مبنی بر این‌که در صورت پرداخت وجه کالای خریداری‌شده ظرف مدت زمان معینی، مشتریان از تخفیف ویژه‌ای برخوردار خواهند شد. برای مثال، شرکت خزر برای تشویق **شرکت ارس** به پرداخت سریع‌تر وجه کالای خریداری شده، اعلام می‌کند در صورتی که شرکت ارس بدهی خود را ظرف مدت ۱۰ روز پرداخت کند از ۲ درصد **تخفیف نقدی خرید** برخوردار خواهد شد.

بنابراین، اگر شرکت ارس طی ۱۰ روز (ازتاریخ۲ مهر تا ۱۱ مهر) بدهی خود را پرداخت کند، از ۲ درصد تخفیف معادل ۲۰۰,۰۰۰ ریال (۲٪× ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) استفاده خواهد کرد و برای تسویه بدهی خود تنها ۹,۸۰۰,۰۰۰ ریال (۲۰۰,۰۰۰ − ۱۰,۰۰۰,۰۰۰) خواهد پرداخت. این تخفیف، برای خریدار، **تخفیف نقدی خرید** و برای فروشنده، **تخفیف نقدی فروش** نامیده می‌شود.

شرکت‌ها، علاوه بر شروط تشویقی، حداکثر مهلت پرداخت بدهی را نیز تعیین می‌کنند. در مثال فوق، **شرکت خزر** حداکثر ۳۰ روز به شرکت ارس مهلت خواهد داد تا بدهی خود را پرداخت کند. بنابراین، شرکت ارس حداکثر تا تاریخ ۱ آبان فرصت دارد بدهی خود را پرداخت کند. در صورتی‌که شرکت ارس در دوره پس از تخفیف (۱۲ مهر تا ۱ آبان) بدهی خود را بپردازد، نمی‌تواند از ۲ درصد تخفیف نقدی خرید استفاده کند. مجموع شروط، تخفیف نقدی خرید (فروش) و حداکثر مهلت پرداخت بدهی به صورت زیر نوشته می‌شود.




و به این صورت خوانده می‌شود: نسیهٔ ۳۰ روزه، ۲ درصد تخفیف در صورت پرداخت ظرف ۱۰ روز. **معمولاً شروط تخفیف و مهلت پرداخت بدهی، بر ثبت حساب‌های دریافتنی در دفاتر تأثیری ندارد و شرکت‌ها حساب دریافتنی را در زمان ایجاد، بدون در نظر گرفتن تخفیف ثبت می‌کنند.** بنابراین، در مثال بالا، شرکت خزر در تاریخ ۱ مهر، حساب‌های دریافتنی خود را به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال شناسایی می‌کند.

در صورتی‌که خریدار از تخفیف استفاده کند و بدهی را در دوره تخفیف تسویه کند، مبلغ تخفیف

در حســاب تخفیفات نقدی فروش ثبت می‌شود. برای مثال، در صورتی که شرکت ارس در تاریخ ۵ مهر، مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریــال از کالای خریداری شــده را به دلیل معیوب بودن، برگشت دهد و در تاریخ ۱۱ مهر، بدهی خود را تســویه کند، شرکت خزر آرتیکل‌های زیر را به ترتیب در دفتر خود ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۵ مهر | برگشت از فروش و تخفیفات | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های دریافتنی- شرکت ارس | | ۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت برگشت قسمتی از کالای فروش) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۱ مهر | وجه نقد و بانک | ۸,۸۲۰,۰۰۰* | |
| | تخفیفات نقدی فروش | ۱۸۰,۰۰۰** | |
| | حساب‌های دریافتنی | | ۹,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت وصول حساب‌های دریافتنی تجاری شرکت ارس) | | |

* ۸,۸۲۰,۰۰۰ ریال = (۱۸۰,۰۰۰ +۱,۰۰۰,۰۰۰)-۱۰,۰۰۰,۰۰۰

** ۱۸۰,۰۰۰ریال = [۲٪×(۱۰۰۰۰۰۰۰-۱۰۰۰۰۰۰)]

اگــر مشــتریان طرف، مهلــت مقرر بدهــی خود را پرداخــت نکننــد، معمولاً مشــمول پرداخــت جریمه خواهند شد. برای مثال، اگر شرکت ارس ظرف مهلت ۳۰ روزه، بدهــی خود را تســویه نکند، به ازای هر ماه، مشمول ۱/۵ درصد جریمه خواهد شد. با فرض این‌که شــرکت ارس تا تاریخ ۱ آبــان بدهی خود را پرداخت نکند، شــرکت خزر در تاریخ ۲ آبان آرتیکل زیر را در دفاتر خود ثبت خواهد کرد.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲ آبان | سایر حساب‌های پرداختی- شرکت ارس | ۱۳۵,۰۰۰* | |
| | درآمد سود تضمین شده | | ۱۳۵,۰۰۰ |
| | (ثبت سود تضمین شده مطالبات تجاری) | | |

* ۱۳۵۰۰۰= ۱/۵٪ × ۹,۰۰۰,۰۰۰

در اغلــب مــوارد، مبلــغ جریمــهٔ تأخیــر پرداخت بدهی به اندازه‌ای اســت که مشــتریان را وادار می‌کند بدهــی خــود را در مهلــت مقــرر پرداخــت کننــد.

## ارزش‌گذاری حساب‌های دریافتنی تجاری

پس از آن‌که شرکت‌ها مطالبات خود را در دفاتر ثبت کردند، پرسش بعدی آن است که این مطالبات در صورت‌های مالی چگونه گزارش شوند. **شرکت‌ها، حساب‌های دریافتنی را در ترازنامه، تحت سرفصل دارایی‌ها گزارش می‌کنند.** اما از آن‌جاکه برخی اوقات، وصول بخشی از مطالبات امکان‌پذیر نیست، تعیین مبلغی که باید در ترازنامه به عنوان ارزش حساب‌های دریافتنی گزارش شود، دشوار است. مطالباتی که وصول آن‌ها قطعاً امکان‌پذیر نیست، **مطالبات غیرقابل وصول** نامیده می‌شوند. هم‌چنین، مطالباتی که درمورد وصول آن‌ها ابهام و تردید اساسی وجود دارد، **مطالبات مشکوک‌الوصول** نامیده می‌شوند.

شرکت پیش از آن‌که فروش نسیه (اعتباری) انجام دهد، وضعیت اعتباری مشتری را بررسی می‌کند و اعتبار مشتری، طبق خط‌مشی‌های فروش نسیه، تعیین می‌شود. با تمام این اقدامات پیش‌گیرانه، برخی از حساب‌های دریافتنی تجاری، غیرقابل‌وصول خواهند شد. برای مثال، ممکن است یکی از مشتریان به دلیل وقوع شرایط اقتصادی نامطلوب، قادر به پرداخت بدهی‌های خود نباشد. به صورت مشابه، ممکن است یکی از مشتریان شرکت به سبب از دست دادن شغل خود، نتواند بدهی را بپردازد. در زمان فروش نسیه، پیش‌بینی وقوع این پیشامدها برای شرکت فروشنده، امکان‌پذیر نیست. شرکت‌ها، این زیان‌ها را در بدهکار حساب هزینه مطالبات غیرقابل وصول (**مطالبات سوخت شده**) ثبت می‌کنند. وقوع این زیان‌ها، عادی است و در تمامی فعالیت‌های تجاری، امکان رخ دادن آن وجود دارد.

در حسابداری از دو روش برای حساب‌های غیر قابل وصول استفاده می‌شود: (۱) روش حذف مستقیم و (۲) روش ذخیره‌گیری.

### روش حذف مستقیم حساب‌های دریافتنی سوخت شده

| هدف مطالعهٔ ۳ |
| --- |
| روش حذف مستقیم حسابهای دریافتنی را توضیح دهید. |

بر اساس **روش حذف مستقیم**، زمانی‌که شرکت به این نتیجه می‌رسد، وصول یک حساب دریافتنی امکان‌پذیر نیست، حساب هزینهٔ مطالبات سوخت شده را معادل مبلغ آن حساب دریافتنی، بدهکار و حساب‌های دریافتنی را بستانکار می‌کند. برای مثال، فرض کنید **فروشگاه کیمیا** در تاریخ ۱۲ اسفند ۱۳۹۰، مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال مانده طلب خود از **آقای سعیدی** را به عنوان مطالبات سوخت شده از دفاتر خود حذف می‌کند. ثبت این رویداد به صورت زیر است:

| | | | |
| --- | --- | --- | --- |
| ۱۲ اسفند | هزینهٔ مطالبات سوخت شده | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های دریافتنی | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت سوخت مطالبات از آقای سعیدی) | | |

**بازیافت مطالبات سوخت شده.** برخی مواقع، پس از آن‌که حساب دریافتنی از یک مشتری، غیر قابل وصول تشخیص داده شد و از حساب‌ها حذف گردید، این طلب وصول می‌شود. وصول مطالبات سوخت شده را **بازیافت مطالبات** می نامند. به منظور ثبت بازیافت مطالبات سوخت شده، معمولاً از دو آرتیکل استفاده

می‌شـــود: ۱) آرتیکل شناســـایی مجدد مطالبات و ۲) آرتیکل وصول مطالبات. برای تشـــریح موضوع، فرض کنید، تمام یا بخشـــی از مطالبات سوخت شده از آقای سعیدی، پیش از پایان ســـال جاری (۲۹ اسفند ۱۳۹۰) مجدداً وصول شود (بازیافت شود)، شرکت کیمیا ابتدا با استفاده از یک آرتیکل معکوس، اثر سوخت مطالبات را از دفاتـــر حذف می‌کند و مطالبـــات قابل وصول را شناســـایی می‌کند. سپس با اســـتفاده از آرتیکل دیگری وصـــول مطالبات را ثبت می‌کند. ثبت بازیافت مطالبات به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۶ اسفند | حساب‌های دریافتنی | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| | هزینه مطالبات سوخت شده | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی مجدد مطالبات) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۶ اسفند | وجوه نقد | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های دریافتنی | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت وصول مطالبات از آقای سعیدی) | | |

از آنجاکه هزینهٔ مطالبات مشـــکوک‌الوصول در پایان دورهٔ مالی بسته می‌شود و به دوره‌های مالی بعد انتقال نمی‌یابد، چنان‌چه مطالبات سوخت‌شـــده در دوره‌های مالی بعدی بازیافت شـــود، در آرتیکل نخست، به جای بستانکار کردن حســـاب هزینه مطالبات سوخت شده، حساب درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده بستانکار خواهد شـــد. درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده در بخش سایر درآمدها و ســـودهای غیرعملیاتی صورت ســـود و زیان گزارش می‌شـــود. برای مثـــال، اگر طلب ســـوخت شدهٔ شـــرکت کیمیا از آقای ســـعیدی در ۱۸ اردیبهشـــت ۱۳۹۱، بازیافت شود، وصول این مطالبات سوخت شده به‌صورت زیر ثبت می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۸ اردیبهشت | حساب‌های دریافتنی | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| | درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی مجدد مطالبات) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۸ اردیبهشت | وجوه نقد | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های دریافتنی | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت وصول مطالبات از آقای سعیدی) | | |

در روش حذف مستقیم، هزینهٔ مطالبات سوخت شده، تنها **زیان واقعی** ناشی از مطالبات غیرقابل وصول را نشان می‌دهد. اگر چه این روش ساده است، اما از سودمندی صورت سود و زیان و ترازنامه می‌کاهد. برای تشریح موضوع، فرض کنید در سال ۱۳۹۰، **مرکز خدمات کامپیوتری رایان** برای افزایش فروش خود تصمیم می‌گیرد، بدون دریافت تضمین‌های مناسب و پیش‌دریافت کافی، تعداد ۱,۰۰۰ رایانه شخصی را به قیمت هر دستگاه ۸ میلیون ریال به فروش رساند. این اقدام سبب می‌شود، حساب‌های درآمد فروش و حساب‌های دریافتنی تجاری این مؤسسه ۸ میلیارد ریال (۱,۰۰۰×۸,۰۰۰,۰۰۰) افزایش یابد. شناسایی این مبالغ در صورت سود و زیان و ترازنامهٔ سال ۱۳۹۰ باعث می‌شود، عملکرد و وضعیت مالی مؤسسه، بسیار مطلوب به نظر رسد.

در طی سال ۱۳۹۱، نزدیک به ۴۰ درصد مشتریان شرکت رایان، بدهی خود را پرداخت نکرده‌اند. در نتیجه، ترازنامه و صورت سود و زیان سال ۱۳۹۱ این شرکت، وضعیت مالی و عملکرد را بسیار نامطلوب گزارش خواهد کرد. حال آن‌که، زیان ناشی از مطالبات سوخت شده‌ی سال ۱۳۹۱، مربوط به درآمد شناسایی شده در سال ۱۳۹۰ است. بنابراین، روش حذف مستقیم، صورت‌های مالی هر دو سال را گمراه‌کننده کرده است. تصویر ۱–۲ تأثیر این رویدادها را بر صورت‌های مالی، در صورتی‌که از روش حذف مستقیم استفاده شود، نشان می‌دهد.




تصویر ۱–۲ تاثیرات روش حذف مستقیم

در اغلب موارد، استفاده از روش حذف مستقیم باعث می‌شود، شرکت هزینهٔ مطالبات سوخت شده را در دوره‌ای متفاوت از دورهٔ شناسایی درآمد فروش مربوط به آن ثبت کند (تخطی از اصل تطابق). به عبارت دیگر، در صورت سود و زیان دوره، برای انطباق هزینه مطالبات سوخت شده با درآمد فروش مربوط به آن، تلاشی صورت نمی‌گیرد. هم‌چنین، استفاده از این روش باعث می‌شود، مبلغ حساب‌های دریافتنی در ترازنامه، بیش از مبلغی باشد که شرکت می‌تواند واقعاً از بدهکاران خود وصول کند (تخطی از میثاق محافظه‌کاری و اصل افشا). در چنین وضعیتی گفته می‌شود، مبلغ حساب‌های دریافتنی در ترازنامه بیش‌تر از واقع است. یعنی، ارزش حقیقی حساب‌های دریافتنی از مبلغ نشان داده شده در ترازنامه کمتر است.

هم‌چنین، هزینهٔ مطالبات سوخت‌شده در صورت سود و زیان بیش از واقع است. یعنی، هزینهٔ واقعی مطالباتی که در آینده سوخت خواهد شد، بیش‌از مبلغی است که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه گزارش می‌شود. **در نتیجه، به استثنای اولین سال فعالیت یک شرکت و مواقعی که زیان مطالبات سوخت‌شده بی‌اهمیت است، استفاده از روش حذف مستقیم برای اهداف گزارشگری مالی غیرقابل قبول است.**

## روش ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول

| هدف مطالعهٔ ۴ |
| --- |
| روش ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول را بیان کنید. |

استفاده از **روش ذخیره‌گیری** مستلزم آن است که در پایان هر دورهٔ مالی، مبلغی از حساب‌های دریافتنی که وصول نخواهند شد، تخمین زده شود. روش ذخیره‌گیری در مقایسه با روش حذف مستقیم، به شکل مطلوب‌تری اصل تطابق را در صورت سود و زیان رعایت می‌کند. هم‌چنین، این روش سبب می‌شود حساب‌های دریافتنی در ترازنامه به خالص ارزش بازیافتنی نقدی گزارش شوند. **خالص ارزش بازیافتنی نقدی**، خالص مبلغی است که شرکت انتظار دارد به صورت نقدی بابت مطالبات خود دریافت کند. بنابراین، خالص ارزش بازیافتنی نقدی، مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول را در بر نمی‌گیرد. در نتیجهٔ استفاده از روش ذخیره‌گیری، مانده حساب‌های دریافتنی در ترازنامه به اندازه حساب‌های دریافتنی مشکوک‌الوصول، کاهش داده می‌شود.

اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، استفاده از روش ذخیره‌گیری را در زمانی‌که مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول بااهمیت است، الزامی کرده است. این روش سه ویژگی اساسی دارد:

۱ شرکت‌ها، حساب‌های دریافتنی غیرقابل وصول خود را **تخمین** می‌زنند و این هزینهٔ برآورد شده را با **درآمد فروش همان دوره انطباق می‌دهند.**

۲ شرکت‌ها، مبلغ حساب‌های دریافتنی غیرقابل وصول برآورد شده را در بدهکار حساب هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول و در بستانکار حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول (به عنوان یک حساب کاهندهٔ دارایی) ثبت می‌کنند. این آرتیکل تعدیلی، در پایان دورهٔ مالی ثبت می‌شود.

۳ هنگامی‌که شرکت، طلبی سوخت شده را از دفاتر خود حذف می‌کند، حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول را بدهکار و حساب‌های دریافتنی را بستانکار می‌کند.

**ثبت حساب‌های دریافتنی غیر قابل وصول برآوردی.** برای تشریح روش ذخیره‌گیری، فرض کنید **فروشگاه مبلمان حمیدی** در طی سال ۱۳۹۰، مبلغ ۱۲۰ میلیون ریال فروش نسیه انجام داده است که در پایان اسفندماه، مبلغ ۲۰ میلیون ریال آن وصول نشده است. آقای حمیدی برآورد کرده است که ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال این فروش‌ها غیرقابل‌وصول خواهد بود. آرتیکل تعدیلی برای ثبت مبلغ برآوردی حساب‌های دریافتنی غیرقابل‌وصول به صورت زیر است:

| | | | |
| --- | --- | --- | --- |
| ۲۹ اسفند | هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول | ۱,۲۰۰,۰۰۰ | |
| | ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول | | ۱,۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول) | | |

هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول، در صورت سود و زیان بــه عنوان یک هزینهٔ عملیاتــی (معمولاً به عنوان هزینه‌های عمومی و اداری) گزارش می‌شود. بنابراین، هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول در مقابل درآمدهای سال ۱۳۹۰، قرار خواهد گرفت. یعنی، هزینه در همان سالی شناسایی می‌شود که درآمد فروش شناسایی شده است.

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، مبلغ طلب برآورد شــده از مشــتریان را نشان می‌دهد که شــرکت انتظار دارد در آینده قابل وصول نباشــد. شــرکت‌ها به جای آن که مستقیماً حساب‌های دریافتنی را بستانکار کنند، به این دلیل از یک حســاب کاهنده استفاده می‌کنند که نمی‌دانند کدام مشتری بدهی خود را پرداخت نخواهد کرد. همان‌گونه که در تصویر ۲ـ۲ مشــاهده می‌شــود، مانده حســاب ذخیــرهٔ مطالبات مشــکوک‌الوصول در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه، از مانده حســاب‌های دریافتنی کسر خواهد شد.

مبلغ ۱۸,۸۰۰,۰۰۰ ریال نشــان‌دهندهٔ **خالص ارزش بازیافتنی نقدی** حساب‌های دریافتنی در تاریخ ترازنامه اســت. **ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول یک حساب دائمی است و بنابراین در پایان سال بسته نمی‌شود.**

فروشگاه مبلمان حمیدی
ترازنامه(ناقص)
۲۹ اسفند ۱۳۹۰

| | | |
|---|---|---|
| دارایی‌های جاری | | |
| وجه نقد و بانک | | ۱۴,۸۰۰,۰۰۰ |
| حساب‌های دریافتنی تجاری | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| کسر می‌شود: ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | (۱,۲۰۰,۰۰۰) | ۱۸,۸۰۰,۰۰۰ |
| موجودی کالا | | ۳۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| پیش‌پرداخت هزینه‌ها | | ۲,۵۰۰,۰۰۰ |
| کل دارایی‌های جاری | | ۶۷,۱۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۲ـ۲ نحوهٔ ارائه ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول

**ثبت حذف مطالبات ســوخت شــده.** شــرکت‌ها از روش‌های مختلفی مانند: ارســال صورت‌حســاب، اعلامیه‌های بستانکاری و اقدامات قانونی، برای وصول مطالبات گذشته خود استفاده می‌کنند. زمانی که شرکت حتی پس از به‌کارگیری تمام روش‌های بالا، از وصول مطالبات خود، ناتوان باشد و وصول مطالبات، غیرممکن به نظر رسد، باید این مطالبات را از دفاتر خود حذف کند.

برای تشــریح حذف یک حســاب دریافتنی از دفاتر فــرض کنید، آقای حمیدی در ۱ خــرداد ۱۳۹۱ به این نتیجه رســیده اســت که مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال طلب از آقای مالکی غیرقابل‌وصول اســت. آرتیکل حذف این حســاب دریافتنی سوخت‌شــده به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱خرداد | ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | ۵۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های دریافتنی | | ۵۰۰,۰۰۰ |
| | (حذف طلب سوخت شده از آقای مالکی) | | |

هنگامی‌که مطالباتی سوخت شده و از دفاتر حذف می‌شود، هزینه مطالبات سوخت شده شناسایی نمی‌شود. **بر اساس روش ذخیره‌گیری، شرکت‌ها مطالبات سوخت شده را به بدهکار حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول (و نه هزینهٔ مطالبات سوخت شده) منظور می‌کنند.** در این روش ثبت مطالبات سوخت شده، به بدهکار هزینهٔ مطالبات سوخت شده، نادرست است. زیرا، شرکت پیش از این و در زمان ثبت تعدیلی، سوخت مطالبات را پیش‌بینی نموده و هزینهٔ مرتبط با آن را شناسایی کرده است. آرتیکل سوخت مطالبات، منجر به کاهش هر دو حساب‌های ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول و حساب‌های دریافتنی خواهد شد. پس از انتقال این آرتیکل، حساب‌های دفتر کل به صورت زیر خواهد بود.

**حساب‌های دریافتنی تجاری**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| مانده ۱ فروردین ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۰۰,۰۰۰ ۱ خرداد |
| مانده ۱خرداد ۱۹,۵۰۰,۰۰۰ | |

**ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱ خرداد ۵۰۰,۰۰۰ | ۱,۲۰۰,۰۰۰ مانده ۱ فروردین |
| | ۷۰۰,۰۰۰ مانده ۱ خرداد |

تصویر۳ـ۲ مانده‌حساب‌های دفتر کل پس از حذف مطالبات

**حذف مطالبات سوخت شده، تنها ترازنامه را تحت تأثیر قرار می‌دهد و تأثیری بر حساب‌های صورت سود و زیان ندارد.** از آن‌جاکه حذف مطالبات سوخت شده هر دوی حساب‌های دریافتنی و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول را به یک اندازه کاهش می‌دهد، خالص ارزش بازیافتنی نقدی حساب‌های دریافتنی در ترازنامه تغییر نخواهد کرد.

| | پیش از حذف مطالبات | پس از حذف مطالبات |
|---|---|---|
| حساب‌های دریافتنی تجاری | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۹,۵۰۰,۰۰۰ |
| ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | ۱,۲۰۰,۰۰۰ | ۷۰۰,۰۰۰ |
| خالص ارزش بازیافتنی نقدی | ۱۸,۸۰۰,۰۰۰ | ۱۸,۸۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۴ـ۲ مقایسهٔ خالص ارزش بازیافتنی نقدی

**بازیافت مطالبات سوخت شده.** برخی مواقع، پس از آن‌که حساب دریافتنی از یک مشتری، غیرقابل‌وصول تشخیص داده شد و از حساب‌ها حذف گردید، این طلب وصول می‌شود. شرکت‌ها، برای بازیافت یک طلب سوخت شده، در دفاتر خود، دو آرتیکل ثبت می‌کنند: ۱) شناسایی مجدد مطالبات و ۲) آرتیکل وصول مطالبات.

فرض کنید که در مثال قبلی، آقای مالکی در تاریخ

۱ مهــر، ۵۰۰,۰۰۰ ریال بدهی خود را به آقای حمیدی بپردازد. آقای حمیدی در تاریخ ۱ خرداد این حســاب را ســوخت شده تلقی و از دفاتر خود حذف کرده بود. ثبت بازیافت مطالبات به صورت زیر است:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ۱ مهر | حساب‌های دریافتنی | ۵۰۰,۰۰۰ | | |
| | ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | | ۵۰۰,۰۰۰ | |
| | (ثبت شناسایی طلب از آقای مالکی) | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | وجوه نقد | ۵۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های دریافتنی | | ۵۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت وصول مطالبات از آقای مالکی) | | |

توجه داشته باشید، که همانند حذف مطالبات سوخت شده، بازیافت مطالبات سوخت شده، تنها حساب‌های ترازنامــه ای را تحت تأثیر قــرار می‌دهد. اثر نهایی دو آرتیکل بالا، بدهکار شدن حساب وجوه نقد و بستانکار شدن حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال است.

در آرتیــکل اول، هر دوی حســاب‌های دریافتنی و ذخیرهٔ مطالبات مشــکوک‌الوصول بــه دو دلیل افزایش می‌یابد: ۱) شــرکت در تشــخیص ســوخت مطالبات مرتکب اشتباه شده است. ۲) برای اهداف تعیین اعتبار مشتریان، دفتر کل حساب‌های دریافتنی تجاری و دفتر معیــن طلب از آقای مالکی باید وصول مطالبات از این مشتری را نشان دهد.

مشــابه بــا روش حــذف مســتقیم، اگــر مطالبــات ســوخت شــده در دوره‌های مالــی بعــدی، بازیافت شود، به جای بســتانکار کردن حساب ذخیره مطالبات مشــکوک الوصول در آرتیکل نخســت، حساب درآمد بازیافت مطالبات ســوخت شده، بستانکار خواهد شد. بــرای مثال، فرض کنیــد طلب از آقــای مالکی که در تاریخ ۱ خرداد ۱۳۹۱، ســوخت شده بود، در تاریخ ۱۵ فروردین ۱۳۹۲، بازیافت شــود. این رویداد به‌صورت زیــر در دفاتر شــرکت آقــای حمیدی ثبت می‌شــود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۵ فروردین | حساب‌های دریافتنی | ۵۰۰,۰۰۰ | |
| | درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده | | ۵۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی طلب از آقای مالکی) | | |

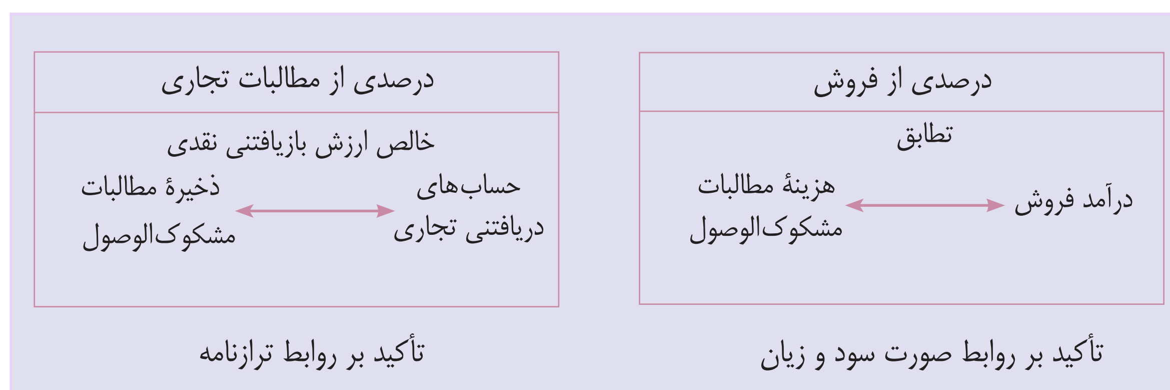
| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۵ فروردین | وجوه نقد | ۵۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های دریافتنی | | ۵۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت وصول مطالبات از آقای مالکی) | | |

**هدف مطالعهٔ ۵**

دو مبنای محاسبه مطالبات مشکوک‌الوصول را توضیح دهید.

**مبناهای مورد اســتفاده برای روش ذخیره‌گیری.** پیش از این برای ساده بودن موضوع، فرض شــده بود که از مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول آگاهی داریم. در دنیای واقعی، شرکت‌ها هنگام استفاده از روش ذخیره‌گیری باید مطالبات مشکوک‌الوصول را برآورد کنند. برای تعیین مبلغ مطالباتی که احتمالاً در آینده ســوخت خواهد شــد، از دو مبنا اســتفاده می‌شود: ۱) **درصدی از فروش‌ها** و ۲) **درصدی از حســاب‌های دریافتنی**.

از نظر اصول پذیرفته‌شــدهٔ حســابداری، هر دو مبنا قابــل قبول‌اند و مدیریت بایــد از میان این دو، یکی را انتخاب کند. انتخاب مدیریت به این موضوع بســتگی دارد که اندازه‌گیری دقیق‌تر هزینه‌ها در صورت ســود و زیان مهم‌تر اســت یا نمایــش دقیق‌تر خالص ارزش بازیافتنی حســاب‌های دریافتنی در ترازنامه. در واقع، انتخاب مدیریت به اهمیت نســبی صورت سود و زیان یــا ترازنامه بســتگی دارد. تصویــر ۵–۲، این دو مبنای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول را مقایسه می‌کند.




تصویر۵–۲ مقایسهٔ دو مبنای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول

اگــر از دریچهٔ صــورت ســود و زیان بــه موضوع نگریسته شود، مبنای درصدی از فروش، تطابق هزینه‌ها و درآمدهــا را به نحو مطلوب‌تری انجام می‌دهد. مبنای درصــدی از حســاب‌های دریافتنی بــرآورد بهتری از خالــص ارزش بازیافتنــی فراهم می‌کنــد و از دیدگاه ترازنامــه، این موضوع اهمیت بیش‌تری دارد. تحت هر دو مبنا، شرکت برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول کنونــی، از تجربیات گذشــتهٔ خود در مــورد مطالبات سوخت شده استفاده می‌کند.

**درصــدی از فروش.** در **مبنای درصدی از فروش**، مدیریت مبلغی از فروش‌های نسیه که احتمالاً وصول نخواهد شــد را در قالب درصدی از فروش‌های نسیه تخمین می زند. این درصد، بر مبنای تجربیات گذشته و هم‌چنیــن، خط مشــی‌های اعطای اعتبــاری تعیین می‌شود.

شــرکت این درصد را در کل فروش نسیه یا خالص فروش‌های نســیه ســال جاری، ضرب می‌کند تا مبلغ هزینه مطالبات مشــکوک‌الوصولی که باید در صورت سود و زیان نشان داده شود را محاسبه کند. برای مثال، فرض کنید **شرکت رهنورد** از مبنای درصدی از فروش برای برآورد هزینه مطالبات مشــکوک‌الوصول استفاده می‌کند. شــرکت به این نتیجه رسیده است که ۱ درصد خالص فروش‌های نســیه، غیرقابل‌وصول خواهد بود. اگر خالص فروش نســیه سال ۱۳۹۰، مبلغ ۸۰۰ میلیون

ریال باشد، هزینه برآوردی مطالبات مشکوک‌الوصول ۸ میلیون ریال (٪۱×۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) خواهد شد. در پایان سال حسابداری، پس از محاسبه هزینهٔ برآوردی مطالبات مشکوک‌الوصول از طریق آرتیکل تعدیلی زیر در دفتر روزنامه ثبت می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | ۸,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | | ۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت مطالبات مشکوک‌الوصول) | | |

پس از انتقال آرتیکل تعدیلی، با فرض مانده بستانکار کنونی ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول به مبلغ ۱,۷۲۳,۰۰۰ ریال، حساب‌های دفتر کل **شرکت رهنورد** به صورت زیر خواهد بود:

**هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۲۹ اسفند تعدیلات ۸,۰۰۰,۰۰۰ | |

**ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| | ۱ فروردین مانده ۱,۷۲۳,۰۰۰ |
| | ۲۹ اسفند تعدیلات ۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ۲۹ اسفند مانده ۹,۷۲۳,۰۰۰ |

تصویر ۶-۲ حساب‌های دفتر کل

**مبنای درصدی از فروش برای تخمین مطالبات غیرقابل‌وصول، بر انطباق درآمدها و هزینه‌ها تأکید دارد.** در نتیجه، هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول با درآمد فروش رابطهٔ مستقیمی دارد. **بر اساس این مبنا، در زمان ثبت آرتیکل تعدیلی، مانده حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول قبل از تعدیلات، نادیده گرفته می‌شود.** با این وجود، ماندهٔ تعدیل شدهٔ حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول باید باعث شود، خالص ارزش بازیافتنی نقدی مطالبات تجاری با تقریب مناسبی به دست آید. در صورتی‌که مبلغ واقعی مطالبات سوخت شده، با مبلغ برآوردی، تفاوت عمده‌ای داشته باشد، شرکت باید درصد مورد استفاده برای تخمین مطالبات مشکوک‌الوصول را اصلاح کند.

**درصدی از مطالبات.** در **مبنای درصدی از مطالبات**، مدیریت، مطالبات غیرقابل‌وصول را بر اساس مانده مطالبات تخمین می‌زند. شرکت‌ها یک جدول سنی تهیه می‌کنند که در آن ماندهٔ طلب از مشتریان بر اساس مدت زمانی که از سررسید آن می‌گذرد، طبقه‌بندی شده است. از آن‌جا که تأکید بر زمان است، این تجزیه و تحلیل، **جدول سنی حساب‌های دریافتنی** نامیده می‌شود.

پس از آن‌که شرکت، حساب‌های دریافتنی خود را بر اساس سن (تاریخ سررسید) مرتب و طبقه‌بندی کرد، بر اساس تجربیات گذشته، درصدی از مطالبات هر گروه که وصول نخواهد شد را تعیین می کند. سپس، درصد تعیین‌شده را در جمع حساب‌های دریافتنی هر گروه ضرب می‌کند. عدد به دست آمده، مبلغی از مطالبات هر گروه را که احتمالاً وصول نخواهد شد، نشان می‌دهد. جمع مبالغ برآوردی همهٔ گروه‌ها، کل مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت را نشان می‌دهد. نکتهٔ قابل توجه آن است که با افزایش سن حساب‌های دریافتنی، احتمال سوخت این مطالبات افزایش می‌یابد و بنابراین، درصد بزرگ‌تری از حساب‌های دریافتنی

برای تخمین مطالبات مشــکوک‌الوصول اعمال خواهد شــد. تصویر ۷-۲ جدول سنی حســاب‌های دریافتنی شــرکت میــلاد را نمایش می‌دهــد. توجه کنیــد که با افزایش ســن حساب‌های دریافتنی، درصد حساب‌های مشکوک الوصول از ۲ درصد به ۴۰ درصد افزایش می‌یابد.

| گروه‌های حساب‌های دریافتنی- بر اساس گذشت از تاریخ سررسید | مبلغ | درصد | مطالبات مشکوک‌الوصول |
|---|---|---|---|
| (۱) سررسید نشده | ۲۷,۰۰۰,۰۰۰ | ۲٪ | ۵۴۰,۰۰۰ |
| (۲) ۱-۳۰ روز | ۵,۷۰۰,۰۰۰ | ۴٪ | ۲۲۸,۰۰۰ |
| (۳) ۳۱-۶۰ روز | ۳,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰٪ | ۳۰۰,۰۰۰ |
| (۴) ۶۱-۹۰ روز | ۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰٪ | ۴۰۰,۰۰۰ |
| (۵) بیش از ۹۰ روز | ۱,۹۰۰,۰۰۰ | ۴۰٪ | ۷۶۰,۰۰۰ |
| جمع | ۳۹,۶۰۰,۰۰۰ | | ۲,۲۲۸,۰۰۰ |

کل بدهی مشکوک‌الوصول شرکت میلاد (۲,۲۲۸,۰۰۰ ریــال)، مبلــغ طلبی از مشــتریان را نشــان می‌دهد که شــرکت انتظار دارد در آینده وصول نخواهند شد. این مبلغ، **مانــدۀ مورد نیاز** برای حســاب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در تاریخ ترازنامه را نشان می‌دهد. **مبلغ آرتیکل مطالبات مشکوک‌الوصول، تفاوت بین ماندۀ مورد نیاز حســاب ذخیرۀ مطالبات مشکوک‌الوصول و مانده فعلی این حســاب است**. برای مثال، اگر ماندۀ تعدیل نشدۀ حساب ذخیرۀ مطالبات مشکوک‌الوصول، ۵۲۸,۰۰۰ ریال بســتانکار باشد، **شــرکت میلاد** آرتیکل تعدیلی زیــر را به مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال (۵۲۸,۰۰۰ – ۲,۲۲۸,۰۰۰) در دفاتر خود ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | هزینۀ مطالبات مشکوک‌الوصول | ۱,۷۰۰,۰۰۰ | |
| | ذخیرۀ مطالبات مشکوک‌الوصول | | ۱,۷۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت مطالبات مشکوک‌الوصول) | | |

پس از انتقال آرتیکل فوق به حساب‌های دفتر کل خواهیم داشت:

| هزینۀ مطالبات مشکوک‌الوصول (بدهکار) | هزینۀ مطالبات مشکوک‌الوصول (بستانکار) |
|---|---|
| تعدیلات ۲۹ اسفند ۱,۷۰۰,۰۰۰ | |

| ذخیرۀ مطالبات مشکوک‌الوصول (بدهکار) | ذخیرۀ مطالبات مشکوک‌الوصول (بستانکار) |
|---|---|
| | مانده ۱ فروردین ۵۲۸,۰۰۰ |
| | تعدیلات ۲۹ اسفند ۱,۷۰۰,۰۰۰ |
| | مانده ۲۹ اسفند ۲,۲۲۸,۰۰۰ |

تصویر ۸-۲ حساب‌های مطالبات مشکوک‌الوصول پس از تعدیلات

برخــی اوقــات، پیــش از انجام تعدیلات، حســاب ذخیره، مانده بدهکار دارد. این اتفاق زمانی رخ می‌دهد که مطالبات ســوخت شــده در طی دوره بیش از مانده ذخیــره مطالبــات مشــکوک‌الوصول در ابتــدای دوره

باشــد. شــرکت در چنین حالتی در زمان ثبت آرتیکل تعدیلی، ماندهٔ بدهکار حســاب را بــه ماندهٔ مورد نیاز ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول اضافه می‌نماید. برای مثال، اگر پیش از انجام تعدیلات، ماندهٔ حساب ذخیرهٔ مطالبات مشــکوک‌الوصول شــرکت میلاد، ۵۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار باشــد، بــرای آن که ماندهٔ این حســاب، ۲,۲۲۸,۰۰۰ ریال بستانکار شود، مبلغ آرتیکل تعدیلی، ۲,۷۲۸,۰۰۰ ریــال (۵۰۰,۰۰۰ + ۲,۲۲۸,۰۰۰) خواهد بود. تأثیــر این آرتیکل تعدیلی در تصویر ۹-۲ نشــان داده شده است:

**هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول**

| بدهکار | بستانکار |
| --- | --- |
| تعدیلات ۲۹ اسفند ۲,۷۲۸,۰۰۰ | |

**ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول**

| بدهکار | بستانکار |
| --- | --- |
| مانده پیش از تعدیلات ۵۰۰,۰۰۰ | ۲,۷۲۸,۰۰۰ تعدیلات ۲۹ اسفند |
| | ۲,۲۲۸,۰۰۰ مانده ۲۹ اسفند |

تصویر ۹-۲ حساب‌های مطالبات مشکوک‌الوصول پس از تعدیلات

یکی از موارد اســتثنایی که ممکن است در تعدیلات پایان ســال بابت مطالبات مشــکوک‌الوصول رخ دهد آن اســت که ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشــکوک‌الوصول قبــل از تعدیــلات، بیش‌تر از مانده مــورد نیاز پس از تعدیلات باشــد. این حالــت (هرچند به ندرت) زمانی رخ می‌دهد کــه در طی دورهٔ مالــی، مطالبات کمتر از حــد انتظار ســوخت شــود و در پایــان دورهٔ مالی نیز مانــده حســاب‌های دریافتنــی نســبت بــه دورهٔ قبل، کاهــش یابــد. برای مثــال، فرض کنید ماندهٔ حســاب ذخیرهٔ مطالبات مشــکوک‌الوصول شرکت میلاد، قبل از تعدیلات، ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال بســتانکار است. همان‌گونه کــه تصویر ۷-۲ نشــان داد، مانده مــورد نیاز برای این حســاب، ۲,۲۲۸,۰۰۰ ریال اســت. بنابراین، ماندهٔ قبل از تعدیلات ۷۲,۰۰۰ ریال (۲,۳۰۰,۰۰۰-۲,۲۲۸,۰۰۰) بیش‌تــر از ماندهٔ مورد نیاز پس از تعدیلات اســت. در این حالت، ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول باید کاهش یابد (بدهکار شــود) و حســاب درآمد بازیافت ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول بستانکار می‌شود. این درآمد در بخش سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی صورت ســود و زیان گزارش خواهد شد. آرتیکل زیر نحوهٔ عمل فوق را برای شرکت میلاد نشان می‌دهد.

| تاریخ | شرح | بدهکار | بستانکار |
| --- | --- | --- | --- |
| ۲۹ اسفند | ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | ۷۲,۰۰۰ | |
| | درآمد بازیافت ذخیرهٔ مطالبات | | ۷۲,۰۰۰ |
| | (ثبت مطالبات مشکوک‌الوصول) | | |

پس از انتقال آرتیکل فوق به حساب‌های دفتر کل خواهیم داشت:

**درآمد بازیافت ذخیره مطالبات**

| بدهکار | بستانکار |
| --- | --- |
| | ۷۲,۰۰۰ تعدیلات ۲۹ اسفند |

**ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول**

| بدهکار | بستانکار |
| --- | --- |
| ۲۹ اسفند تعدیلات ۷۲,۰۰۰ | ۲,۳۰۰,۰۰۰ مانده پیش از تعدیلات |
| | ۲,۲۲۸,۰۰۰ مانده ۲۹ اسفند |

تصویر ۱۰-۲ حساب‌های مطالبات مشکوک‌الوصول پس از تعدیلات

معمولاً، مبنای درصدی از حساب‌های دریافتنی، خالص ارزش بازیافتنی نقدی را با تقریب بهتری در ترازنامه برآورد می‌کند.

## مثال !

شرکت سفیر در پنجمین سال فعالیت خود است. در پایان سال حسابداری جاری، حساب‌های دفتر کل این شرکت مانده‌های زیر را نشان می‌دهد:

| | |
|---|---|
| حساب‌های دریافتنی تجاری | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار |
| درآمد فروش | ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار |
| ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار |

حساب‌های مشکوک‌الوصول بر مبنای ۱۰ درصد مطالبات تجاری برآورد می‌گردد. مطلوب است ارائه آرتیکل تعدیلی بابت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.

**پاسخ:**

آرتیکل تعدیلی زیر باید در حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول اعمال شود تا ماندهٔ این حساب، مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال ( ۱۰٪×۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ) بستانکار شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | *۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت مطالبات مشکوک‌الوصول) | | |

* ۲,۰۰۰,۰۰۰+[( ۱۰٪×۳۰,۰۰۰,۰۰۰)]

## اسناد دریافتنی

**هدف مطالعهٔ ۶**

حسابداری اسناد دریافتنی را توضیح دهید.

در اغلب موارد، شرکت‌ها در قبال دریافت یک سند بدهی رسمی، اقدام به فروش نسیهٔ کالا می‌نمایند. یک **سند بدهی**، تعهد مکتوب صادرکننده برای پرداخت مبلغی مشخص وجه‌نقد در تاریخ معین یا عندالمطالبه به دارندهٔ سند بدهی است. به پشتوانه‌ی حقوق و حمایت قانونی، اسناد دریافتنی در مقایسه با حساب‌های دریافتنی، احتمال وصول بیش‌تری دارند.

اسناد بدهی هنگامی استفاده می‌شوند که ۱) افراد یا شرکت‌ها استقراض می‌کنند یا وام می‌گیرند، ۲) مبلغ معامله و مدت زمان تسویه، بیش از حد معینی است یا ۳) صادرکننده، قصد تسویه حساب‌های پرداختنی را داشته باشد.

در یک سند بدهی، شخص متعهد به پرداخت وجه نقد، **صادرکننده** و فردی که پرداخت به او صورت می‌گیرد (دریافت‌کننده وجه نقد) **دریافت‌کننده** نامیده

می‌شود.

سه نوع متداول سند بدهی در محیط تجاری ایران عبارت‌اند از: چک، سفته و برات. با توجه به این‌که استفاده از برات در فعالیت‌های تجاری چندان متداول نیست و به عبارتی کاربرد آن منسوخ شده است، در ادامه تنها نحوهٔ حسابداری دو سند بدهی دیگر، یعنی چک و سفته تشریح می‌شود.

## چک

طبق ماده ۳۱۰ قانون تجارت ایران، چک، نوشته‌ای است که به موجب آن صادرکننده وجوهی را که نزد محال علیه (بانک) دارد، کلاً یا بعضاً مسترد و به دیگری (دریافت‌کننده) واگذار می‌نماید. تصویر ۱۱-۲ نمونه‌ای از یک فقره چک را نشان می‌دهد.



تصویر ۱۱-۲ چک

با توجه به مزیت چک، به عنوان یک سند رسمی و قابلیت نقل و انتقال آن، استفاده از چک (به تاریخ روز یا مدت‌دار) در معاملات تجاری ایران، رواج یافته است. حسابداری مطالبات ناشی از معاملاتی که به دریافت چک می‌انجامد، با حسابداری حساب‌های دریافتنی شباهت زیادی دارد. برای تشریح حسابداری چک به عنوان یک سند دریافتنی، فرض کنید، فروشگاه صدری به خرید و فروش لوازم خانگی اشتغال دارد. فروش‌های تیرماه این فروشگاه به صورت زیر است:

| تاریخ | شرح |
|---|---|
| ۱ تیر | فروش کالاهایی به ارزش فروش ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ریال به آقای محمدی؛ |
| ۵ تیر | فروش ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا به آقای سمیعی و دریافت یک فقره چک از ایشان به تاریخ ۲۸ تیر؛ |
| ۲۰ تیر | دریافت چکی به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به تاریخ سررسید ۲۵ تیر از آقای محمدی بابت تسویه بدهی ۱ تیر؛ |
| ۲۵ تیر | ارائه چک دریافتی از آقای محمدی به بانک و وصول آن در تاریخ ۲۶ تیر؛ |
| ۲۸ تیر | ارائه چک آقای سمیعی به بانک و واخواست آن به علت کسری موجودی آقای سمیعی درتاریخ ۲۹ تیر. |

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، حسابداری اسناد دریافتنی، بسیار مشابه حساب‌های دریافتنی است. تفاوت اصلی این دو، وجود مراحل اضافی در فرآیند حسابداری اسناد دریافتنی، برای نشان دادن وضعیت کنونی این اسناد است. بنابراین، در زمان دریافت چک بابت فروش کالا، حساب اسناد دریافتنی تجاری بدهکار و حساب فروش بستانکار می‌شود.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ تیر | حساب‌های دریافتنی تجاری- آقای محمدی<br>درآمد فروش<br>(ثبت فروش نسیه به آقای محمدی) | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۵ تیر | اسناد دریافتنی تجاری- چک<br>درآمد فروش<br>(فروش نسیه در ازای دریافت چک) | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |

یکی از کارکردهای اصلی اسناد دریافتنی، تسویهٔ حساب‌های دریافتنی است. در چنین وضعیتی حساب اسناد دریافتنی بدهکار و حساب‌های دریافتنی بستانکار می‌شود.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۰ تیر | اسناد دریافتنی تجاری- چک<br>حساب‌های دریافتنی تجاری- آقای محمدی<br>(تسویهٔ حساب‌های دریافتنی در ازای دریافت یک فقره چک) | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |

هنگامی‌که اسناد دریافتنی در سررسید با هدف وصول وجه آن به بانک ارائه می‌شوند، حسابداران به منظور کنترل بیش‌تر، تغییر وضعیت اسناد دریافتنی را در دفاتر ثبت می‌کنند. به‌این‌ترتیب حساب اسناد دریافتنی در جریان وصول، جایگزین حساب اسناد دریافتنی خواهد شد. در صورتی‌که صادرکننده اسناد، در موعد مقرر به تعهد خود به‌طور کامل عمل کند، وجه مندرج در اسناد دریافتنی وصول خواهد شد.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۵ تیر | اسناد دریافتنی تجاری در جریان وصول<br>اسناد دریافتنی تجاری- چک<br>(ارائهٔ چک به بانک جهت وصول) | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۶ تیر | وجه نقد و بانک<br>اسناد دریافتنی تجاری در جریان وصول<br>(وصول وجه چک دریافتی از آقای محمدی) | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |

در صورتی‌که صادرکننده اسناد دریافتنی در موعد مقرر به تعهد خود عمل ننماید، اسناد دریافتنی نکول (واخواست) می‌شود. نکول (واخواست) سند، عبارت است از عدم قبول بدهی یا پرداخت آن در سررسید توسط صادرکننده سند. از آنجاکه سند دریافتنی نکول شده، فاقد اعتبار یک سند دریافتنی است، لذا این اسناد از حساب اسناد دریافتنی خارج شده و به حساب‌های دریافتنی منتقل می‌شوند.

| تاریخ | شرح | بدهکار | بستانکار |
|---|---|---|---|
| ۲۸ تیر | اسناد دریافتنی تجاری در جریان وصول | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | اسناد دریافتنی تجاری- چک | | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ارائه چک به بانک جهت وصول) | | |
| ۲۹ تیر | حساب‌های دریافتنی تجاری- آقای سمیعی | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | اسناد دریافتنی در جریان وصول | | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (نکول چک دریافتی از آقای سمیعی) | | |

فرآیند حسابداری اسناد دریافتنی نکول شده، مشابه حساب‌های دریافتنی است. هم‌چنین، با سایر موارد مربوط به سند دریافتنی چک، مشابه حسابداری حساب‌های دریافتنی برخورد خواهد شد.

### سفته

یکی دیگر از اسناد بدهی مورد استفاده در ایران، سفته است. طبق ماده ۳۰۷ قانون تجارت ایران، سفته، سندی است که به موجب آن امضا کننده، تعهد می‌کند مبلغی را در موعد معین یا عندالمطالبه در وجه حامل یا شخص معینی و یا به حواله کرد آن شخص کارسازی (پرداخت) نماید. تصویر ۱۲-۲ نمونه‌ای از یک سفته را نشان می‌دهد.

در سفته درج اطلاعاتی مانند تاریخ پرداخت (سررسید) که می‌تواند به تاریخ معین یا عندالمطالبه باشد، تاریخ صدور، مبلغ سفته، نام دریافت‌کنندهٔ وجه و امضا یا مهر صادر کننده ضروری است. هرچند در محیط تجاری ایران چک به عنوان رایج‌ترین سند بدهی مورد استفاده قرار می‌گیرد با این وجود، به دلیل ملاحظات قانونی، استفاده از سفته در مبادلات تجاری رجحان دارد.

تصویر ۱۲-۲ سفته

عملیات حسابداری سفته تا حدود بسیار زیادی مشابه چک است. بنابراین، از تشریح عملیات حسابداری سفته خودداری می‌شود.

## نحوهٔ ارائهٔ مطالبات در صورت‌های مالی

**هدف مطالعهٔ ۷**

نحوهٔ ارائه مطالبات را در صورت‌های مالی توضیح دهید.

در ترازنامه باید حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری از سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی تفکیک شوند. علاوه بر آن، حساب‌ها و اسناد دریافتنی کوتاه مدت، در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه و پایین‌تر از سرمایه‌گذاری‌های جاری گزارش می‌شوند. علت آن است که سرمایه‌گذاری‌های جاری از نقدینگی بالاتری برخوردارند (به وجه نقد نزدیک‌ترند). علاوه بر مبلغ ناخالص، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و خالص ارزش بازیافتنی نقدی مطالبات باید در متن صورت‌های مالی و یا در یادداشت‌های همراه گزارش شود.

در صورت سود و زیان چند مرحله‌ای، شرکت‌ها هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول را به عنوان هزینه‌های عمومی و اداری، در بخش هزینه‌های عملیاتی گزارش می‌کنند. درآمد سود تضمین شده به عنوان سایر درآمدها و هزینه‌ها در بخش فعالیت‌های غیرعملیاتی گزارش می‌شود.

## سؤالات خودآزمایی

۱ معمولاً مطالبات به چه نحوی طبقه‌بندی می‌شوند:

الف. حساب‌های دریافتنی، مطالبات شرکت و سایر مطالبات.

ب. حساب‌های دریافتنی، اسناد دریافتنی و مطالبات از کارکنان.

ج. حساب‌های دریافتنی و مطالبات عمومی.

د. حساب های دریافتنی، اسناد دریافتنی و سایر مطالبات

۲ شرکت مولوی در تاریخ ۱۵ شهریور کالایی به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال را با شرط (ن/۳۰، ۲/ ۱۰) به شرکت چالاکی فروخت. در تاریخ ۲۰ شهریور، شرکت چالاکی ۳۰ میلیون ریال از این کالاها را مرجوع کرد. در تاریخ ۲۴ شهریور، شرکت چالاکی بدهی خود را به شرکت مولوی پرداخت کرد. این پرداخت چند میلیون ریال بوده است؟

الف. ۷۰ ب. ۶۸ ج. ۶۸/۶ د. هیچ‌یک از این موارد

۳ کدام‌یک از رویکردهای زیر برای مطالبات مشکوک‌الوصول به بهترین نحو، روش ترازنامه‌ای را نشان می‌دهد؟

الف. مبنای درصدی از حساب‌های دریافتنی

ب. روش حذف مستقیم

ج. مبنای درصدی از فروش

د. هر دو مورد الف و ب

۴ حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت حقانی پیش از تعدیلات، ماندهٔ ۵۰ میلیون ریال بستانکار را نشان

می‌دهد. بر مبنای بررسی مطالبات و جدول سنی حساب‌های دریافتنی، آقای حقانی پیش‌بینی می‌کند که ۶۰۰ میلیون ریال از مطالبات غیرقابل‌وصول است. هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول این دوره چند میلیون ریال است؟

الف. ۵۰ ب. ۵۵۰ ج. ۶۰۰ د. ۶۵۰

۵ اگر در سؤال قبل، ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول، ۵۰ میلیون ریال بدهکار باشد، هزینهٔ مطالبات مشکوک الوصول این دوره چند میلیون ریال است؟

الف. ۵۰ ب. ۵۵۰ ج. ۶۰۰ د. ۶۵۰

۶ فروش خالص ماه ۸ میلیارد ریال است و پیش‌بینی می‌شود ۱٫۵٪ فروش خالص وصول نشود. شرکت از مبنای درصدی از فروش برای تخمین مطالبات مشکوک‌الوصول استفاده می‌کند. اگر ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول پیش از تعدیلات، ۱۵۰ میلیون ریال مانده بستانکار داشته باشد، ماندهٔ این حساب پس از تعدیلات چند میلیون ریال است؟

الف. ۱۵۰ ب. ۲۷۰ ج. ۲۳۰ د. ۳۱۰

۷ فروش خالص ماه ۷/۵ میلیارد ریال است و پیش‌بینی می‌شود ۳٪ فروش خالص وصول نشود. شرکت از مبنای درصدی از فروش برای تخمین مطالبات مشکوک‌الوصول استفاده می‌کند. اگر ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول در ابتدای سال، ۱۸۰ میلیون ریال مانده بستانکار داشته باشد و طی سال ۳۰۰ میلیون ریال از مطالبات سوخت شده و از حساب‌ها حذف شده باشد، مانده حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول پس از تعدیلات چند میلیون ریال است؟

الف. ۱۰۰/۵ ب. ۱۰۵ ج. ۲۲۵ د. ۴۰۵

۸ کدام‌یک از عبارات زیر در خصوص اسناد بدهی نادرست است؟

الف. شخص متعهد به پرداخت، صادرکننده نامیده می‌شود.

ب. شخصی که پرداخت به او صورت می‌گیرد، دریافت‌کننده نامیده می‌شود.

ج. سند بدهی جزء اوراق بهادار محسوب نمی‌شود.

د. معمولاً سند بدهی از مشتریان پرریسک دریافت می‌شود.

۹ حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه و به مبلغ ..... گزارش می‌شوند.

الف. خالص ارزش بازیافتنی نقدی

ب. خالص ارزش دفتری

ج. اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش

د. ارزش اسمی

## سؤالات

۱ تفاوت بین حساب‌های دریافتنی تجاری و اسناد دریافتنی تجاری چیست؟

۲ انواع متداول مطالبات کدام است؟

۳ هریک از عوامل زیر چگونه بر طبقه‌بندی مطالبات در ترازنامه تأثیر می‌گذارد: الف. شکل طلب، ب. منبع طلب و ج. دورهٔ زمانی سررسید یا وصول طلب.

۴ روش حذف مستقیم مطالبات سوخت‌شده از کدام‌یک از اصول حسابداری تخطی می‌کند؟ توضیح دهید.

۵ ویژگی‌های اساسی روش ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول چیست؟

۶ دو مبنای متفاوت برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول کدام است؟ به صورت مختصر آن‌ها را توضیح دهید.

۷ماندهٔ حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت ارج، ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار است. هزینهٔ برآوردی مطالبات مشکوک‌الوصول بر مبنای درصدی از فروش، ۴,۱۰۰,۰۰۰ ریال است. هم‌چنین، کل مطالبات مشکوک الوصول بر مبنای درصدی از حساب‌های دریافتنی، ۵,۸۰۰,۰۰۰ ریال است. بر مبنای هر یک از حالات فوق، آرتیکل تعدیلی را ارائه کنید.

۸ مطالبات سوخت شده در روش حذف مستقیم چگونه به حساب گرفته می‌شوند؟ معایب این روش چیست؟

۹ اسناد تجاری (اسناد بدهی) رایج در ایران را نام برده و دو مورد آن را تعریف کنید.

## تمرین‌ها

ت ۱-۲ در ادامه برخی معاملات منتخب شرکت طاهری ارائه شده است. این شرکت کالاهای خود را به صورت عمده و خرده‌فروشی توزیع می‌کند.

| | |
|---|---|
| ۱ آذر | فروش کالا به صورت نسیه به شرکت خادمی به مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با شرط (۲/۱۰،ن/۳۰) |
| ۳ | شرکت خادمی ۵۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را مرجوع کرده است. |
| ۹ | حساب دریافتنی از شرکت خادمی وصول شد. |
| ۱۵ | فروش ۴۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت خرده‌فروشی به صورت نسیه. |
| ۳۰ | اعمال ۱/۵ درصد سود تضمین‌شده بابت کالای خرده‌فروشی شده به حساب مشتریان. |

**خواسته**

رویدادهای مالی فوق را در دفتر روزنامه شرکت طاهری ثبت کنید.

ت ۲-۲ در ۶ فروردین، شرکت رضوی ۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا را با شرط (ن/۳۰، ۱۰/۲) به شرکت خسروی فروخت. در تاریخ ۱۶ فروردین شرکت خسروی بدهی خود را پرداخت کرد.

**خواسته**

آرتیکل‌های مربوط به فروش کالا به شرکت خسروی و وصول مطالبات را در دفتر روزنامهٔ شرکت رضوی ثبت کنید.

ت ۳-۲ حساب‌های دفتر کل شرکت حیدری در پایان سال جاری، حساب‌های دریافتنی را به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، فروش ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و برگشت از فروش و تخفیفات را ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نشان می‌دهد.

**خواسته‌ها**

الف. اگر شرکت حیدری از روش حذف مستقیم برای مطالبات سوخت شده استفاده کند، با فرض این‌که ۱,۴۰۰,۰۰۰ ریال از مطالبات این شرکت سوخت شده است، آرتیکل مربوط به آن را در دفاتر وارد کنید.

ب. اگر حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول ۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال ماندهٔ بستانکار داشته باشد، بافرض آن‌که مطالبات مشکوک‌الوصول، ۱) یک درصد فروش خالص یا ۲) ده درصد حساب‌های دریافتنی باشد، آرتیکل‌های تعدیلی را ارائه کنید.

ج. اگر ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول ۲۰۰,۰۰۰ ریال مانده بدهکار داشته باشد، با فرض آن‌که مطالبات مشکوک‌الوصول ۱) ۰/۷۵٪ درصد فروش خالص یا ۲) ۶٪ حساب‌های دریافتنی باشد، آرتیکل‌های تعدیلی را ارائه کنید.

ت ۴-۲ حساب‌های دریافتنی شرکت برجیان در تاریخ ۳۱ خرداد، ۹۳,۱۰۰,۰۰۰ ریال است. تجزیه و تحلیل حساب‌های دریافتنی اطلاعات زیر را نشان می‌دهد:

| ماه فروش | مانده، ۳۱ خرداد |
|---|---|
| خرداد | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| اردیبهشت | ۱۷,۶۰۰,۰۰۰ ریال |
| فروردین | ۸,۵۰۰,۰۰۰ ریال |
| پیش از فروردین | ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال |

شرط فروش نسیه برای تمام موارد (ن/۳۰، ۱۰/۲) است. ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان خردادماه قبل از انجام تعدیلات، ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت از مبنای درصدی از حساب‌های دریافتنی برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول استفاده می‌کند. برآورد شرکت از مطالبات مشکوک‌الوصول به شرح زیر است:

| سن حساب‌های دریافتنی | درصد مطالبات مشکوک‌الوصول |
|---|---|
| ۱–۳۰ روز | ۲ درصد |
| ۳۱–۶۰ روز | ۵ درصد |
| ۶۱–۹۰ روز | ۳۰ درصد |
| بیش از ۹۰ روز | ۵۰ درصد |

**خواسته‌ها**

الف. کل مطالبات مشکوک‌الوصول را محاسبه کنید.

ب. آرتیکل تعدیلی پایان خردادماه مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول را ارائه کنید.

**ت ۵-۲** در پایان اسفندماه ۱۳۸۹، شرکت برادران برآورد کرده است، ۲ درصد فروش خالص ۴۰۰ میلیون ریالی خود را وصول نخواهد کرد. شرکت این مبلغ را علاوه بر ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول ثبت می‌کند. در تاریخ ۱۱ شهریور ۱۳۹۰، شرکت به این نتیجه رسید، ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال طلب از شرکت خرم غیرقابل‌وصول است و حساب مربوطه را از دفاتر خود حذف کرد. در آذرماه همان سال، شرکت خرم بدهی خود را پرداخت نمود.

**خواسته**

آرتیکل‌های مربوط به رویدادهای مالی فوق را در دفتر روزنامه شرکت برادران ثبت کنید.

**ت ۶-۲** در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۹، مانده حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت جیران‌پور ۱۵ میلیون ریال است. در طول سال ۱۳۹۰، شرکت حساب‌های دریافتنی به ارزش ۱۳ میلیون ریال را از دفاتر خود حذف کرد. چندی بعد، مبلغ ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال از مطالبات سوخت شده وصول شد. در پایان اسفندماه، جدول سنی مطالبات نشان می‌دهد که ماندهٔ حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول باید ۱۹ میلیون ریال باشد.

**خواسته**

آرتیکل‌های مربوط به رویدادهای مالی فوق را در دفتر روزنامه ثبت کنید.

**ت ۷-۲** رویدادهای زیر مربوط به اسناد دریافتنی شرکت طوطیا در طی سال ۱۳۹۱ است:

| | |
|---|---|
| ۱ بهمن | استقراض ۱۵ میلیون ریال وجه نقد از شرکت سپیده در ازای صدور سفته‌ای یک‌ساله. |
| ۱۱ اسفند | فروش کالا به شرکت گرشاسبی و دریافت سفته‌ای ۹۰ روزه، به مبلغ ۶,۷۵۰,۰۰۰ ریال. |
| ۱۶ اسفند | دریافت سفته‌ای ۶ ماهه به مبلغ ۴ میلیون ریال مطالبات تجاری از شرکت بابکی. |

**خواسته‌ها**

الف. ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه؛

ب. ثبت وصول اسناد دریافتنی فوق در تاریخ سررسید.

**ت ۸-۲** شرکت اردستان در تاریخ ۲ تیر ۱۳۹۰، در ازای دریافت سفته‌ای ۶ماهه، ۷,۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا به شرکت کرمان فروخت. در تاریخ سررسید، شرکت کرمان به تعهد خود عمل نکرده است.

**خواسته‌ها**

الف. آرتیکل دریافت سفته را در دفاتر شرکت اردستان ثبت کنید.

ب. آرتیکل نکول سفته را در دفاتر شرکت اردستان ثبت کنید (با فرض امکان وصول مطالبات درآینده).

ج.  با فرض عدم امکان وصول مطالبات در آینده، آرتیکل نکول سفته را در دفاتر شرکت کرمان ثبت کنید.

ت ۹-۲ ماندهٔ حساب‌های دریافتنی شرکت بخارست در ابتدای سال ۱۳۹۱، به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال است. در طی سال ۱۳۹۱ تنها مبادلات زیر بر حساب‌های دریافتنی تأثیر گذاشته است: فروش نسیه، ۱ میلیارد ریال، وصول مطالبات به مبلغ ۹۰۰ میلیون ریال و سوخت مطالبات به مبلغ ۳۰ میلیون ریال.

**خواسته‌ها**

الف.  ماندهٔ پایان سال حساب‌های دریافتنی را محاسبه کنید.

ب.  رویدادهای مالی مؤثر بر حساب‌های دریافتنی در طی سال ۱۳۹۱ را در دفتر روزنامه ثبت کنید (با فرض روش حذف مستقیم مطالبات سوخت شده).

## مسائل

م ۱-۲ در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، شرکت چاوشی اطلاعات زیر را در ترازنامه خود گزارش کرده است:

| | |
|---|---|
| حساب‌های دریافتنی | ۹۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| کسر می‌شود: ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |

در طول سال ۱۳۹۱ در رابطه با حساب‌های دریافتنی، مبادلات زیر رخ داده اند:

| | |
|---|---|
| ۱ فروش نسیه | ۳,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| ۲ برگشت از فروش و تخفیفات | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| ۳ وصول حساب‌های دریافتنی | ۲,۸۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| ۴ حذف مطالبات سوخت‌شده | ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| ۵ بازیافت مطالبات سوخت‌شده پیشین | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال |

**خواسته‌ها**

(الف) تهیهٔ آرتیکل‌های دفتر روزنامه برای ثبت تمامی پنج مبادلهٔ فوق. فرض کنید، در خصوص وصول حساب‌های دریافتنی، تخفیف نقدی اعطا نشده است.

(ب)  مانده ابتدای دوره حساب‌های دریافتنی و ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول را به حساب‌های مربوطه منتقل کنید و مانده‌های پایان دوره این حساب‌ها را تعیین کنید.

(ج)  با فرض این‌که مطالبات مشکوک‌الوصول برآورد شده برای سال ۱۳۹۱ بر اساس جدول سنی بدهکاران، ۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

م ۲-۲ اطلاعات مربوط به هرمزان برای سال ۱۳۹۱ در ادامه خلاصه شده است:

| | |
|---|---|
| کل فروش‌های نسیه | ۲,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| حساب‌های دریافتنی تجاری در ۲۹ اسفند | ۸۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال |

مطالبات سوخت شده ۳۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال

**خواسته‌ها**

الف. اگر شرکت هرمزان از روش حذف مستقیم برای حسابداری مطالبات سوخت شده استفاده کند، چه مبلغی تحت عنوان هزینهٔ مطالبات سوخت شده گزارش خواهد کرد.

ب. فرض کنید شرکت هرمزان ۲ درصد فروش نسیه خود را به عنوان هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول در نظر می‌گیرد. اگر ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار باشد، حساب هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول چه مبلغی بدهکار می‌شود؟

ج. فرض کنید شرکت هرمزان هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول خود را بر مبنای ۶ درصد حساب‌های دریافتنی برآورد می‌کند. اگر ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول قبل از تعدیلات، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار باشد، هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول، به چه مبلغی ثبت خواهد شد؟

د. فرض کنید در خواسته (ج)، ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشکوک الوصول قبل از انجام تعدیلات، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار باشد، در این صورت هزینهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول چه مبلغی خواهد بود؟

ه. ایرادات اصلی روش حذف مستقیم چیست؟

م ۳-۲ در ادامه جدول سنی حساب‌های دریافتنی شرکت پدرام آمده است:

| گروه حساب‌های دریافتنی | مبلغ | درصد | مطالبات مشکوک الوصول |
|---|---|---|---|
| (۱) سررسید نشده | ۱۵۲,۰۰۰,۰۰۰ریال | ۳٪ | ۴,۵۶۰,۰۰۰ |
| (۲) ۱–۳۰ روز گذشته از سررسید | ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۶٪ | ۱,۹۲۰,۰۰۰ |
| (۳) ۳۱–۶۰ روز گذشته از سررسید | ۲۶,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۳٪ | ۳,۳۸۰,۰۰۰ |
| (۴) ۶۱–۹۰ روز گذشته از سررسید | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۵٪ | ۸,۷۵۰,۰۰۰ |
| (۵) بیش از ۹۰ روز گذشته از سررسید | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰٪ | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| جمع | ۲۸۵,۰۰۰,۰۰۰ | | ۳۴,۶۱۰,۰۰۰ |

در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، مانده تعدیل نشده ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار بوده است.

**خواسته‌ها**

الف. آرتیکل‌های تعدیلی مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول را ثبت و به حساب‌های دفتر کل منتقل کنید.

ب. با فرض رویدادهای زیر، آرتیکل‌های تعدیلی مربوط به سال ۱۳۹۱ را در دفتر روزانه ثبت و به دفتر کل منتقل کنید.

۱ در ۳۱ خرداد ۱۳۹۱، ۱۰ میلیون ریال طلب از یک مشتری که در سال ۱۳۹۰ ایجاد شده بود، سوخت شده در نظر گرفته شد.

۲ در ۳۱ شهریور ۱۳۹۱، بابت مطالباتی که در تاریخ ۳۱ خرداد سوخت شده در نظر گرفته شده بود، چکی از مشتری دریافت شد.

ج. با فرض این‌که ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول پیش از تعدیلات ۸۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار است و جدول سنی حساب‌های دریافتنی، کل مطالبات مشکوک‌الوصول برآوردی را ۲۸,۶۰۰,۰۰۰ ریال نشان دهد، ثبت‌های دفتر روزنامه و انتقال آن به حساب‌های دفتر کل را ارائه کنید.

م ۴-۲ شرکت پارس از روش ذخیره‌گیری برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول استفاده می‌کند. جدول سنی مطالبات این شرکت در پایان سال ارائه شده است:

| گروه ها | مبلغ | درصد | مبلغ برآوردی مطالبات مشکوک‌الوصول |
|---|---|---|---|
| ۳۰-۰ روز | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱ | |
| ۶۰-۳۱ روز | ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴ | |
| ۹۰-۶۱ روز | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵ | |
| ۱۲۰-۹۱ روز | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۸ | |
| بیش از ۱۲۰ روز | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰ | |
| جمع | ۳۷۵,۰۰۰,۰۰۰ | | |

**خواسته‌ها**

الف. بر اساس اطلاعات بالا کل مطالبات مشکوک‌الوصول را محاسبه کنید.

ب. با توجه به اطلاعات فوق آرتیکل تعدیلی مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول را در دفتر روزنامه ثبت کنید (ماندهٔ ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول پیش از تعدیلات، ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار است).

ج. از حساب‌های دریافتنی فوق، مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال غیر قابل وصول است. آرتیکل حذف این مطالبات از دفاتر را ارائه کنید.

د. با فرض این که ۵,۰۰۰,۰۰۰ مطالبات سوخت شدهٔ خواسته (ج) بازیافت شود، آرتیکل‌های تعدیلی بازیافت این مطالبات سوخت شده را ارائه کنید.

ه. اگر شرکت پارس به جای استفاده از جدول سنی مطالبات، از نرخ ۳ درصد کل مطالبات برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول استفاده کند، چه تغییری در پاسخ‌های شما به موارد (الف) تا (د) ایجاد می‌شود؟ مزیت استفاده از جدول سنی مطالبات در مقایسه با استفاده از یک نرخ کلی چیست؟

م ۵-۲ در ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ تراز آزمایشی شرکت امجد مبالغ زیر را پیش از تعدیلات نشان می‌دهد.

| | بدهکار | بستانکار |
|---|---|---|
| حساب‌های دریافتنی تجاری | ۳۸۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول | | ۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| فروش | | ۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |

**خواسته‌ها**

الف. بر اساس اطلاعات فوق شرکت امجد از چه روشی روش حذف مستقیم یا روش ذخیره‌گیری برای حسابداری مطالبات مشکوک‌الوصول سوخت شده، استفاده می‌کند؟ دلیل خود را بیان کنید.

ب. با توجه به موارد زیر آرتیکل تعدیلی پایان سال مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول را ارائه کنید:

۱ جدول سنی مطالبات نشان می‌دهد که ۱۶,۷۵۰,۰۰۰ ریال از حساب‌های دریافتنی سوخت شده است.

۲ شرکت از ۱ درصد فروش برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول استفاده می‌کند.

ج. با فرض آن‌که مانده حساب ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار باشد، خواستهٔ (ب) را مجدداً ارائه دهید.

د. در طول ماه بعد (فروردین ۱۳۹۰)، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال مطالبات تجاری سوخت شده است. آرتیکل حذف این مطالبات را در دفتر روزنامه ثبت کنید.

ه. با فرض آن‌که شرکت امجد از روش حذف مستقیم استفاده کند، خواسته (ج) را مجدداً انجام دهید.

و. ذخیرهٔ مطالبات مشکوک‌الوصول چه نوع حسابی است؟ این حساب چگونه حساب‌های دریافتنی تجاری را در ترازنامه تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

م ۶-۲ شرکت گیلان حساب‌های خود را در پایان هر ماه می‌بندد. برخی از ماندهٔ حساب‌ها در پایان تیرماه ارائه شده است.

اسناد دریافتنی تجاری ۳۳,۰۰۰,۰۰۰ریال

اسناد دریافتنی تجاری از اقلام زیر تشکیل شده است:

| تاریخ | صادر کننده | ارزش اسمی | مدت زمان |
|---|---|---|---|
| ۱۶ اردیبهشت | شرکت جیحون | ۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۰ روزه |
| ۲۵ اردیبهشت | شرکت کارون | ۹,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۰ روزه |
| ۳۱ تیر | شرکت جیران | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ | ۶ ماهه |

در طول مردادماه رویدادهای زیر رخ داده است:

| | |
|---|---|
| ۷ مرداد | فروش ۶,۹۰۰,۰۰۰ ریال به صورت نسیه به شرکت سیلان |
| ۱۲ | فروش نسیه به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال با شرط (۱۰/۲، ن/۳۰). |
| ۱۵ | افزایش ۴۶۰,۰۰۰ ریال طلب ازشرکت سیلان به سبب عدم پرداخت به موقع وجه کالا |
| ۱۵ | دریافت طلب از شرکت جیحون در موعد مقرر |
| ۲۴ | نکول سفتهٔ دریافتی شرکت کارون (انتظار می‌رود در آینده وجه آن قابل دریافت باشد) |
| ۲۵ | دریافت وجه فروش در تاریخ ۱۲ مرداد. |

**خواسته‌ها**

الف. رویدادهای مردادماه را ثبت کنید.

ب. مانده ابتدای مردادماه حساب‌های دریافتنی را تعیین کنید.

ج. نحوهٔ ارائهٔ ماندهٔ پایان مردادماه حساب‌های دریافتنی را در ترازنامه نشان دهید.

م ۷-۲ در ابتدای فروردین ۱۳۹۱، شرکت سعادت ۱۳۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال حساب‌های دریافتنی تجاری ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال اسناد دریافتنی تجاری و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به مبلغ ۱۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال در اختیار داشته است. اسناد دریافتنی تجاری از شرکت طاهری دریافت شده است. این سفته، ۴ ماهه و در ابتدای فروردین‌ماه دریافت شده است. شرکت سعادت صورت‌های مالی را به صورت سالانه تهیه می‌کند. در طول سال رویدادهای زیر رخ داده است:

| | |
|---|---|
| ۵ فروردین | فروش ۲۰ میلیون ریال کالا به شرکت صیادی با شرط (ن/۱۵)؛ |
| ۲۰ فروردین | دریافت سفتهٔ سه‌ماهه به مبلغ ۲۰ میلیون ریال از شرکت صیادی؛ |
| ۱۸ اردیبهشت | فروش ۸ میلیون ریال کالا به شرکت گرامی و دریافت سفته‌ای ۶ ماهه؛ |
| ۲۰ خرداد | وصول سفتهٔ دریافتنی از شرکت صیادی؛ |
| ۳۰ خرداد | وصول سفتهٔ دریافتنی از شرکت طاهری در موعد مقرر؛ |
| ۲۵ مرداد | دریافت سفته‌ای سه‌ماهه به مبلغ ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال از شرکت جلیلی بابت تسویه حساب دفتری؛ |
| ۱۸ آبان | وصول وجه کامل سفته دریافتنی از شرکت گرامی در موعد مقرر؛ |
| ۲۵ آبان | سفتهٔ دریافتنی از شرکت جلیلی نکول شد احتمال وصول این وجه در آینده وجود دارد؛ |
| ۱ آذر | فروش ۱۲ میلیون ریال کالا به شرکت احمدی و دریافت سفته‌ای شش‌ماهه. |

**خواسته**

رویدادهای فوق را در دفتر روزنامهٔ شرکت سعادت ثبت کنید.

# فصل ۳

# سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها

**هنرجویان پس از مطالعهٔ این فصل باید بتوانند:**

۱ مراحل خرید داخلی را تشریح کنید.

۲ حسابداری خریدهای داخلی را بیان کنید.

۳ انواع پرداخت در خریدهای خارجی را توضیح دهید.

۴ اعتبارات اسنادی را بیان و انواع آن را تشریح کنید.

۵ فرایند حسابداری اعتبارات اسنادی را بیان کنید.

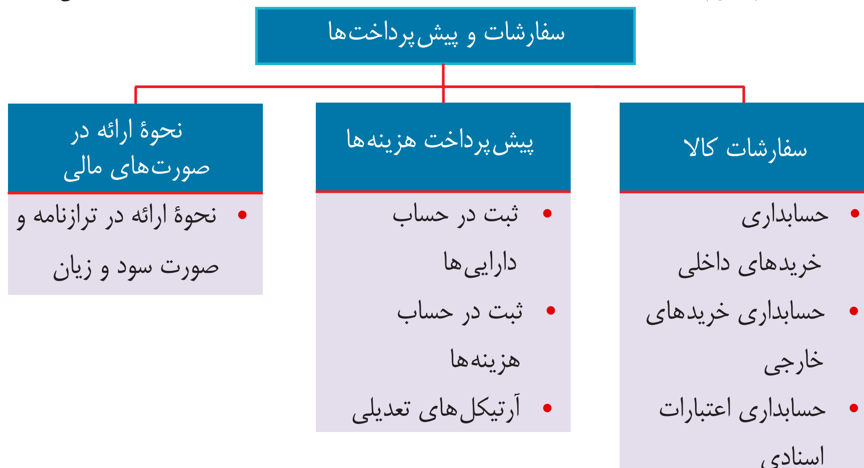
۶ مفهوم پیش‌پرداخت هزینه را بیان کنید.

۷ نحوهٔ تعدیل پیش‌پرداخت‌ها در پایان دورهٔ مالی را توضیح دهید.

۸ نحوهٔ ارائهٔ سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها را در صورت‌های مالی بیان کنید.

## مروری بر فصل

امروزه، بخش بزرگی از دارایی‌های جاری بسیاری از شرکت‌های بازرگانی و تولیدی را سفارشات کالا و پیش‌پرداخت‌های هزینه تشکیل می‌دهد. گسترش مبادلات تجاری و انجام معاملات بین‌المللی به اندازه‌ای است که سیستم بانکی کشورها به عنوان یک واسطه تسهیل‌کننده معاملات، حضور یافته و به شکل قابل توجهی ریسک مربوط به خرید و فروش کالا را کاهش می‌دهند. حضور سیستم بانکی در معاملات بین‌المللی و طراحی سیستم‌های ویژه‌ای مانند اعتبارات اسنادی به عنوان مکانیزمی قابل اعتماد در مبادلات خارجی، سبب شده است که موضوعات پیچیده و حساسی پیش روی حسابداران قرار گیرد. در این فصل ابتدا، مراحل خریدهای داخلی کالا بیان می‌شود و ضمن تشریح آن مراحل، نحوهٔ حسابداری مربوط به سفارش کالا و کالای در راه، توضیح داده خواهد شد. پس از آن، روش‌های خرید خارجی، با تمرکز بر حسابداری اعتبارات اسنادی بیان می‌شود. در بخش نهایی فصل، حسابداری پیش‌پرداخت هزینه‌ها توصیف خواهد شد. ساختار و محتوای فصل به شرح زیر است:



**هدف مطالعهٔ ۱**

مراحل خرید داخلی را تشریح نمایید.

خرید کالا و خدمات، یکی از عمده‌ترین فعالیت‌های شرکت‌های بازرگانی و تولیدی به شمار می‌رود. اهمیت این فعالیت‌ها، به اندازه‌ای است که در بسیاری از شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی، دایرهٔ ویژه‌ای با عنوان **دایرهٔ خرید** (دایرهٔ تدارکات) مسئولیت اجرای عملیات خرید کالا و خدمات مورد نیاز شرکت را بر عهده دارد. فعالیت‌های دایرهٔ خرید را می‌توان به دو گروه عمده، تقسیم کرد:

الف. خریدهای داخلی

ب. خریدهای خارجی

## مراحل خرید داخلی

معمولاً، پیش از آن‌که دایرهٔ تدارکات به خرید کالا یا خدماتی اقدام نماید، مراحل زیر برای شناسایی نیاز به کالا یا خدمات و تأیید و تصویب خرید صورت می‌گیرد. این مراحل به صورت خلاصه عبارت است از:

۱ دریافت سفارش خرید کالا از مشتریان در قالب فرم سفارش فروش؛

۲ تأیید فرم سفارش فروش توسط مدیران فروش یا سایر مقامات مجاز شرکت؛

۳ ثبت فرم سفارش فروش در کاردکس انبار؛

۴ صدور حواله به نام مشتری در صورت داشتن موجودی انبار؛

۵ صدور فرم خرید کالا در صورت نداشتن موجودی انبار.

مراحل فوق کم و بیش در اغلب واحدهای بازرگانی انجام می‌گیرد. با این وجود، احتمال دارد برخی فرایندهای اضافی نیز در این رابطه وجود داشته باشد. برای مثال، ممکن است، در زمانی که مقادیر موجودی کالا یا مدت زمان باقی‌مانده از یک قرارداد دریافت خدمات به سطح خاصی رسد، برای جلوگیری از توقف فعالیت شرکت و از دست دادن مشتریان (به دلیل نبود کالا یا خدمات مورد نیاز)، دایرهٔ انبار یا دایرهٔ خرید، موظف می‌شود به صدور درخواست خرید کالا یا خدمات موردنظر اقدام نمایند. تصویر ۱-۳ نمونه‌ای از فرایند خرید کالا در یک شرکت را نمایش می‌دهد.

## حسابداری خریدهای داخلی

**هدف مطالعهٔ ۲**

حسابداری خریدهای داخلی را تشریح نمایید.

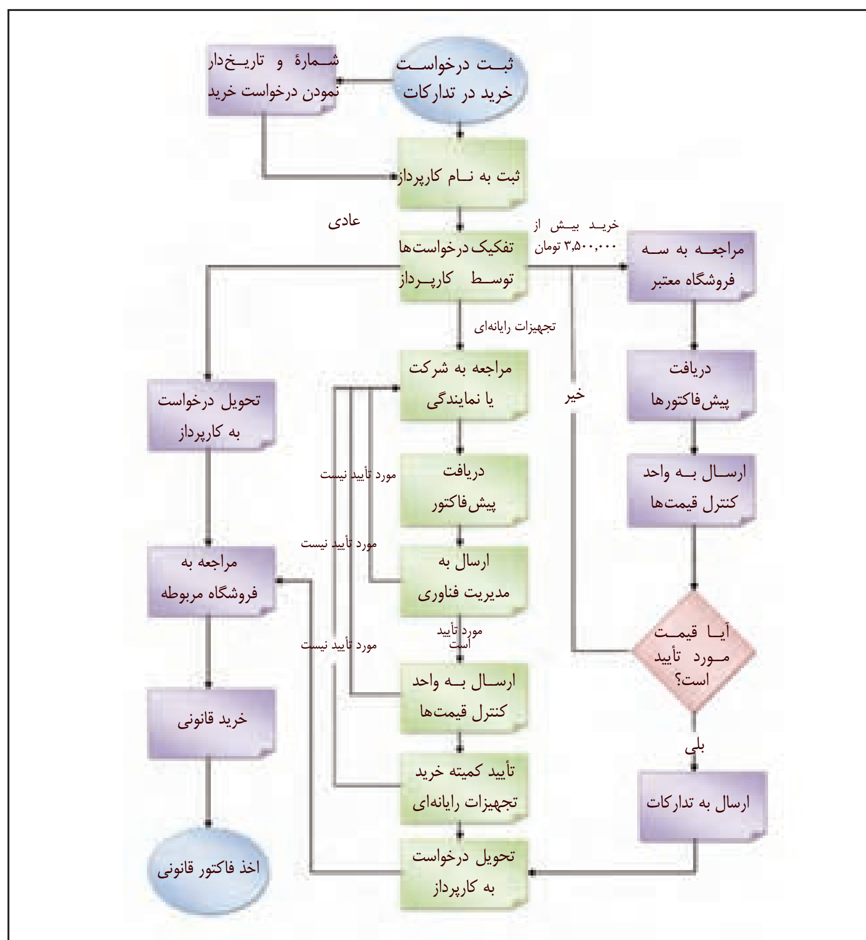
در زمانی که کالا یا خدمات مورد نیاز با ویژگی‌ها، قیمت و کیفیت موردنظر شرکت در داخل کشور وجود داشته باشد، دایرهٔ تدارکات، کالا یا خدمات موردنظر را از فروشندگان داخل کشور خریداری می‌نماید. از نقطه‌نظر حسابداری، اقداماتی که توسط دایرهٔ تدارکات برای انجام خرید داخلی صورت می‌گیرد در سه نقطه دارای اهمیت است:

۱ ارسال سفارش کالا برای فروشندگان

۲ انتقال مالکیت کالا به شرکت

۳ دریافت کالا توسط انبار

اهمیت تمامی این مراحل سفارش کالا، به **ایجاد تعهد** برای واحد تجاری و هم‌چنین **انتقال مالکیت** کالا از فروشنده به خریدار باز می‌گردد. به عنوان یک اصل کلی، **در هر مرحله از ارسال سفارش و خرید کالا که تعهدی برای شرکت به وجود آید و یا مالکیت کالا از فروشنده به شرکت انتقال یابد، دفاتر حسابداری باید ایجاد تعهد یا انتقال مالکیت را نشان دهند.** دریافت کالا توسط انبار، وضعیت متداول انتقال مالکیت از فروشنده به خریدار است که نحوهٔ حسابداری آن به تفصیل در فصل ۴ بیان خواهد




تصویر ۱-۳ فرایند خرید داخلی

شد. بنابراین در ادامه، حسابداری مراحل ارسال کالای سفارش داده شده و انتقال مالکیت کالا، پیش از دریافت توسط انبار، تشریح خواهد شد.

### ارسال سفارش کالا برای فروشندگان

در انجام سفارش‌های داخلی خرید کالا، معمولاً تا زمان اعلام دریافت کالا توسط انبار، تعهدی برای شرکت به وجود نمی‌آید و بنابراین، در دفاتر شرکت، در خصوص ارسال کالای سفارش داده شده ثبتی انجام نمی‌شود. در برخی فعالیت‌های تجاری، ارسال سفارش کالا به منزلهٔ ایجاد **تعهد غیر قابل فسخ** برای شرکت است. **در مواقعی که شرکت نمی‌تواند از دریافت کالای سفارش داده شده انصراف دهد، ارسال کالای سفارش داده شده با خرید قطعی کالا، مترادف است.** این تعهد غیر قابل فسخ، به واسطهٔ ماهیت کالای سفارش داده شده، فرایند سفارش یا قرارداد منعقده بین خریدار و فروشنده ایجاد می‌شود.

برای تشریح نحوهٔ حسابداری این نوع از سفارشات کالا فرض کنید، در تاریخ ۱ خرداد ۱۳۹۰، **شرکت بازرگانی گرجی** سفارش خرید کالاهایی را به ارزش ۵۰۰ میلیون ریال برای **شرکت مولوی** ارسال کرده است و توافق شده است وجه آن دو ماه دیگر پرداخت شود. این سفارش، غیر قابل فسخ است. در این مثال، با توجه به غیرقابل فسخ بودن سفارش خرید، کالاهای سفارش داده شده، به شرکت گرجی تعلق دارد و بنابراین، حسابدار این شرکت از طریق آرتیکل زیر، دارایی و تعهد ایجاد شده را در سرفصل های مناسب ثبت می کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | سفارشات کالا | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱ خرداد | حساب‌های پرداختنی – شرکت مولوی | | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت سفارش غیر قابل فسخ کالا) | | |

برخی شرکت‌ها برای کاهش حجم عملیات دفترداری خود، بابت ارسال سفارش‌های غیرقابل برگشت، آرتیکلی در دفاتر خود ثبت نمی‌کنند و تنها در زمان دریافت کالای سفارش داده شده، خرید کالا و بدهی مربوط به آن را در دفاتر ثبت می‌کنند. استفاده از این روش تنها در طی دورهٔ مالی امکان‌پذیر است و در پایان دورهٔ مالی، هنگام تهیهٔ صورت‌های مالی، باید بابت سفارش‌های غیر قابل فسخ ثبت نشده، در دفاتر تعدیلات لازم را تعیین و تعهدات مربوط به این سفارشات را در دفاتر خود ثبت کنند.

**سفارشات کالا** یکی از اقلام موجودی‌ها است و در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه گزارش می‌شود. نحوهٔ برخورد حسابداری با این اقلام، همانند حسابداری «کالای در راه» است. هنگامی که انباردار شرکت، در تاریخ ۲۵ تیر ماه، دریافت کالای سفارش داده شده را اطلاع داد، حسابدار با استفاده از آرتیکل زیر، دریافت کالا را در دفاتر حسابداری ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | موجودی کالا | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۲۵ تیر | سفارشات کالا | | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت کالای سفارش داده شده) | | |

**انتقال مالکیت کالا از فروشنده به خریدار**

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، انتقال مالکیت کالای خریداری شده از فروشنده به شرکت، مستلزم آن است که حسابداری رویداد انتقال مالکیت را در دفاتر شرکت ثبت کند. زیرا، **از لحظه انتقال مالکیت، کلیهٔ مخاطرات ناشی از تملک کالا از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود.** در لحظه انتقال مالکیت، شرکت کالای خریداری‌شده را در تملک خود دارد. به ویژه، این موضوع زمانی اهمیت دارد که انتقال مالکیت کالای خریداری شده پیش از تحویل کالا به انبار شرکت صورت گیرد.

برای تشریح نحوهٔ ثبت انتقال مالکیت در خرید کالا فرض کنید، **شرکت بازرگانی پردیس** در تاریخ ۱ اردیبهشت ۱۳۹۱، سفارش خرید مقادیری کالا به ارزش ۸۰ میلیون ریال را به **شرکت تولیدی ارج** ارسال می‌کند. این دو شرکت توافق کرده‌اند کالای مزبور در تاریخ ۱۵ اردیبهشت، درب کارخانه ارج، تحویل مؤسسهٔ حمل و نقل مورد اعتماد شرکت پردیس گردد. از لحظهٔ تحویل کالا به مؤسسهٔ حمل و نقل، هزینه‌ها و مسئولیت کالاها بر عهده شرکت پردیس خواهد بود. شرکت پردیس کالای مزبور را در تاریخ ۱۷ اردیبهشت دریافت کرد. حسابدار شرکت پردیس رویدادهای مالی فوق را از طریق آرتیکل‌های زیر در دفاتر شرکت ثبت خواهد کرد.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۱<br>۱۵ اردیبهشت | موجودی کالای بین راهی<br>حساب‌های پرداختنی– شرکت ارج<br>(ثبت تحویل کالای خریداری شده به مؤسسه حمل) | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | <br>۸۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۱<br>۱۷ اردیبهشت | موجودی کالای<br>موجودی کالای بین راهی<br>(ثبت دریافت کالای خریداری شده) | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | <br>۸۰,۰۰۰,۰۰۰ |

**از آنجا که سفارش خرید کالا قابل فسخ است، در زمان ارسال سفارش، تعهدی برای شرکت پردیس ایجاد نشده است** و ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد. زمانی که کالا به مؤسسهٔ حمل تحویل می‌شود، مالکیت کالا در اختیار شرکت پردیس قرار می‌گیرد (دارایی‌های شرکت افزایش می‌یابد) و به همین میزان بر تعهدات (بدهی) این شرکت افزوده می‌شود.

موجودی **کالای بین راهی** یکی از اقلام تشکیل‌دهندهٔ موجودی‌ها است و در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه نمایش داده می‌شود. با دریافت کالاها توسط انبار، کالای خریداری شده در حساب موجودی کالا ثبت شده و حساب موجودی کالای بین راهی از حساب‌ها حذف می‌شود.

شرایط مختلف حمل کالا، زمان انتقال مالکیت و هزینه‌های مربوط به آن در بخش‌های بعدی این فصل بیان خواهند شد.

## خریدهای خارجی

شرکت‌ها و سازمان‌های تولیدی و تجاری، بخش وسیعی از نیازهای خود به مواد و کالا را از فروشندگان خارجی تهیه می‌کنند. از آنجا که هر کشور، قوانین و مقررات خاص خود را جهت واردات مواد و کالا دارد، خرید خارجی، نسبت به خرید داخلی، مستلزم فرایند کاملاً متفاوت و پیچیده‌تری است. برای مثال، وجود مسافت زیاد بین خریدار و فروشنده هم‌چنین تفاوت در قوانین تجاری کشورها باعث می‌شود، ریسک خرید خارجی، بسیار بیش‌تر از ریسک خرید داخلی مشابه باشد. برای تسهیل در امر مبادلات خارجی، سیستم بانکی به عنوان یک واسطه معتبر، وارد عمل شده و از طریق ابزار اعتبارات اسنادی و دیگر ابزارها، تا حدود زیادی ریسک‌های مبادلهٔ تجاری بین دو طرف یک معامله خارجی را کاهش می‌دهد. در این بخش ضمن معرفی اعتبارات اسنادی و مراحل آن، نحوهٔ حسابداری خریدهای خارجی از طریق این سیستم تشریح می‌شود.

### انواع مختلف خرید خارجی از حیث نوع پرداخت

**هدف مطالعهٔ ۳**

انواع پرداخت در خریدهای خارجی را توضیح دهید.

۱ روش امانی
۲ روش پیش‌پرداخت کامل (بدون انتقال ارز)
۳ روش اعتبارات اسنادی
۴ روش برات اسنادی

**روش امانی** در خریدهای خارجی، همانند حساب‌های دفتری متداول در ایران است. در این روش، فروشنده کالای موردنظر را برای خریدار ارسال می‌کند. خریدار پس از دریافت کالا، وجه مربوط به بهای کالاهای دریافتی را برای فروشنده حواله می‌کند. **این نوع از خرید خارجی حداکثر ریسک را برای فروشنده و حداقل ریسک را برای خریدار دارد.** طبیعی است، تنها در معاملاتی از این روش استفاده می‌شود که فروشنده به خریدار، اعتماد کامل داشته باشد. با توجه به ریسک بالای روش امانی برای فروشنده، این روش به ندرت استفاده می‌شود.

در **روش پیش‌پرداخت کامل** (بدون انتقال ارز) که کاملاً بر عکس روش امانی است، کل ریسک خرید خارجی به خریدار منتقل می‌شود و حداقل ریسک برای فروشنده وجود دارد. به‌این‌ترتیب که خریدار، کل بهای کالا را به فروشنده، پرداخت می‌نماید. پس از آن، فروشنده اقدام به ارسال کالا برای خریدار می‌نماید. در روش انتقال بدون ارز همانند روش امانی، سیستم بانکی در انجام مبادلات، نقشی فعال ندارد و درنتیجه اعتماد کامل خریدار به فروشنده و یا نیاز مبرم خریدار به کالا باعث می‌شود که در یک مبادله خارجی از این روش استفاده شود. لازم به ذکر است، طبق قوانین وزارت بازرگانی، روش بدون انتقال ارز، تنها برای واردات مواد اولیه جهت شرکت‌های بازرگانی (مانند شمش آهن) مجاز است.

در **روش برات اسنادی**، فروشنده به مبلغ بهای کالای مورد معامله، یک فقره برات صادر و برای بانک خریدار ارسال می‌کند. پس از قبول برات توسط بانک خریدار، مدارک از جملهٔ شمارهٔ بیمه‌نامه و شمارهٔ برات توسط خریدار برای فروشنده ارسال می‌گردد و فروشنده، کالا را برای خریدار ارسال می‌کند.

در صورتی که برات نقدی باشد، خریدار بلافاصله پس از دریافت کالا، وجه مربوط را به حساب فروشنده واریز می‌نماید. در صورتی که برات غیرنقدی باشد، بهای کالا، در سررسید تعیین شده به فروشنده پرداخت خواهد شد. در واقع برات اسنادی شباهت‌های زیادی به اعتبارات اسنادی دارد با این تفاوت که سیستم بانکی برخی از مسئولیت‌ها را بر عهدهٔ فروشنده و خریدار می‌داند و بنابراین، در مقایسه با اعتبارات اسنادی، خریدار و فروشنده ریسک بیش‌تری را متحمل می‌شوند. مزیت روش برات اسنادی، کمتر بودن هزینه‌های این روش در مقایسه با اعتبارات اسنادی است.

## اعتبارات اسنادی

| هدف مطالعهٔ ۴ |
| --- |
| اعتبارات اسنادی را تعریف کرده و انواع آن را تشریح کنید. |

**اعتبار اسنادی** تعهدی از سوی بانک به خریدار و فروشنده است. بانک، تعهد می‌کند که مبلغ پرداختی توسط خریدار به موقع و با مبلغ صحیح به دست فروشنده خواهد رسید. چنان‌چه خریدار، قادر به پرداخت بهای کالای خریداری‌شده نباشد، بانک موظف است باقی‌مانده یا تمام مبلغ تعهد خریدار را بپردازد. اعتبارات اسنادی اغلب در معاملات بین‌المللی به‌منظور اطمینان از انتقال صحیح مبالغ پرداختی استفاده می‌شود. به دلیل ماهیت معاملات بین‌المللی، که شامل عواملی هم‌چون، مسافت و تفاوت قوانین کشورها و غیره است، اعتبارات اسنادی در تجارت بین‌المللی به

یک جنبه بســیار مهم تبدیل شده است. هم‌چنین، بانک بــه نیابت از خریدار تا زمان دریافت تأییدیه حمل کالا، وجه را به فروشنده پرداخت نخواهد کرد.

## مزایای استفاده از اعتبارات اسنادی

۱ اطمینان فروشنده از این‌که پس از ارائه اسناد حمل، وجــه کالا را مطابق شــرایط اعتبــار از بانک کارگزار دریافت می‌کند؛

۲ امکان کنترل تاریخ حمل و تحویل نهایی کالا؛

۳ تحصیل اســناد حمل مطابق با مفاد موافقت اولیه در قرارداد میان طرفین؛

۴ اطمینــان از این‌کــه فقــط بعــد از انتقــال و فک مالکیــت کالا از فروشــنده، وجــه اعتبــار بــه وی پرداخت می‌شود؛

۵ امکان دریافت تســهیلات توســط فروشنده برای تهیهٔ کالای سفارش‌شده درمقابل اعتبار گشایش‌یافته؛

۶ به جای خریدار، بانــک پرداخت بهای کالا را در معاملات تعهد می‌کند.

## انواع اعتبار اسنادی

بــا توجه بــه تعهدات خریــدار و فروشــنده در یک قرارداد اعتبار اسنادی، انواع مختلفی از اعتبارات اسنادی به وجود آمده اســت که در ادامه بــه اختصار برخی از مهم‌تریــن انــواع آن تشــریح می‌شــوند. در خصوص اعتبارات اســنادی در ایران، باید خاطرنشان کرد که به دلیل محدودیت‌های وضع‌شــده توسط بانک مرکزی، برخی از این اعتبارات در ایران غیرقابل‌استفاده است و یا به مجوز خاص از بانک مرکزی نیاز دارد.

۱ **اعتبــارات اســنادی قابــل برگشــت** (Revocable L/C) در مقابــل اعتبار اســنادی غیرقابل برگشــت (Irrevocable L/C). در اعتبــارات اســنادی قابل برگشــت، خریدار و یا بانک گشایش‌کننده اعتبار می‌تواند بدون اطلاع ذی‌نفع (فروشنده)، هرگونه تغییر یــا اصلاحی در شــرایط اعتبار به وجــود آورد. واضح اســت از این نوع اعتبار استفاده چندانی نمی‌شود، زیرا فروشنده نسبت به پایدار ماندن اعتبار و انجام تعهدات خریدار، اطمینان ندارد.

۲ **اعتبــار اســنادی قابــل انتقــال** (Transferable L/C) در مقابل اعتبار اســنادی غیرقابل انتقــال (Untransferable L/C). اعتبار اســنادی قابل انتقال به اعتباری گفته می‌شــود که، ذی‌نفع (فروشنده) حــق دارد همه یا بخشــی از اعتبار گشایش‌شــده را به شخص یا اشخاص دیگری انتقال دهد.

۳ **اعتبار اسنادی نسیه یا مدت دار**(یوزانس، Usance L/C). اعتباری اســت که وجه اعتبــار بلافاصله پس از ارائهٔ اســناد از ســوی ذی‌نفع، پرداخت نمی‌شود بلکه پرداخــت وجه آن، بعــد از مدت تعیین‌شــده صورت می‌گیرد. در واقع فروشــنده بــه خریدار مهلت می‌دهد کــه بهای کالا را پس از دریافــت و فروش آن بپردازد.

۴ **اعتبار اســنادی دیداری** (At Sight L/C). اعتباری اســت که طبق آن بانک ابلاغ‌کننده پس از رؤیت اسناد حمل ارائه شــده از طرف فروشنده، در صورت رعایت تمام شــریط اعتبار از ســوی وی، بلافاصله وجه آن را پرداخت می‌کند.

## گروه‌ها و افراد درگیر در اعتبار اسنادی

در فرایند ایجاد اعتبار اســنادی، چهــار گروه اصلی حضور دارند. البته با توجه به شــرایط خاص اقتصادی و سیاســی کشورها این امکان وجود دارد که گروه‌های دیگری نیز به این فرایند وارد شوند.

۱ **خریدار (متقاضی اعتبار)**. شــخص یا شرکتی است که از بانک گشــایش‌کنندهٔ اعتبار اســنادی، درخواست می‌کنــد تا نســبت به گشــایش اعتبار اســنادی به نفع

ذی‌نفع اقــدام نماید و از طــرف وی پرداخت وجه را متعهد شود.

۲ **فروشــنده (ذی‌نفع اعتبار).** شــخص یا شرکتی که اعتبار اسنادی به نفع او گشایش شده و چنان‌چه شرایط اعتبار را کامــلاً رعایت نماید، وجه اعتبار اســنادی را دریافت خواهد نمود.

۳ **بانــک خریــدار (بانک گشــایش‌کنندهٔ اعتبار).** این بانک از زمان گشــایش اعتبار اســنادی، برای پرداخت وجه اعتبار، تعهدی برگشت‌ناپذیر دارد.

۴ **بانــک ابلاغ‌کنندهٔ اعتبــار.** این بانک از طرف بانک گشایش‌کنندهٔ اعتبار جهت ابلاغ اعتبار اسنادی به ذی‌نفع انتخاب می‌شود. مسئولیت این بانک به حصول اطمینان از صحت اعتبار اســنادی و ســپس ابلاغ آن به ذی‌نفع محدود است. اگر بانک ابلاغ‌کننده به درخواست بانک گشایش‌کنندهٔ اعتبار، نســبت به تأیید اعتبار اقدام کند، بانک تأییدکنندهٔ اعتبار نامیده می‌شود.

## مراحل گشایش اعتبارات اسنادی

۱ دریافــت پیش‌فاکتور (پروفرما) از فروشــندهٔ کالا (پیشــنهاد نهایی فروشــندهٔ کالا به خریــدار که در آن مشــخصات کالا اعــم از وزن، نوع، مقــدار، بها، مدت تحویل، مبدأ و مقصد قید شده است)؛

۲ تکمیل فرم درخواست ثبت سفارش توسط خریدار؛

۳ اخذ مجوزهای لازم از مراکز قانونی جهت تکمیل فرم ثبت سفارش؛مانند(اداره استاندارد،گمرک و...)

۴ دریافت و تکمیل فرم درخواســت گشایش اعتبار اسنادی از بانک گشایش‌کنندهٔ اعتبار و ارائهٔ آن به بانک مذکور؛

۵ پرداخت مبلغ بیمــه و دریافت بیمه‌نامهٔ باربری و ارائه آن به بانک گشایش‌کنندهٔ اعتبار؛

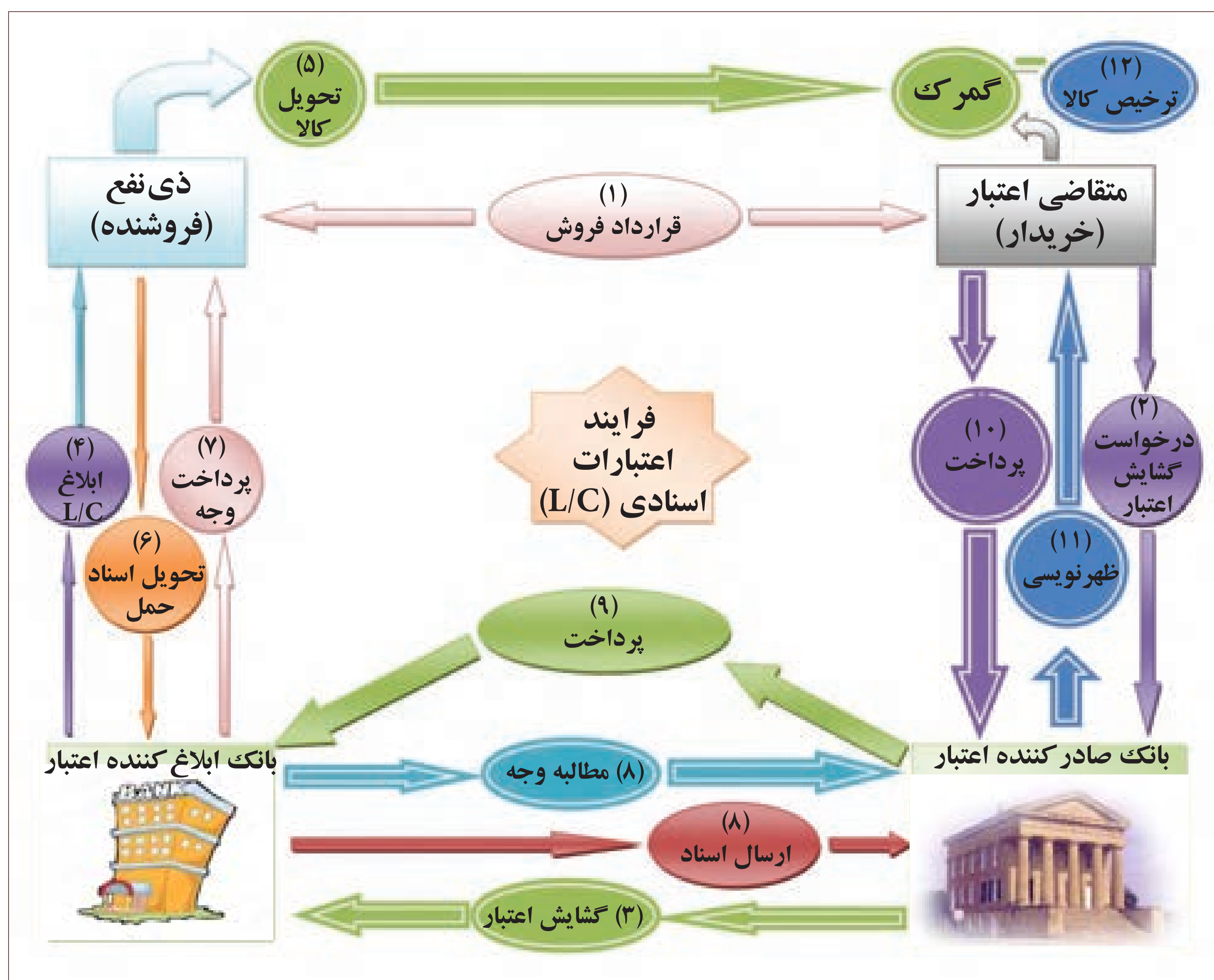
۶ واریز کل یا درصدی از مبلغ پیش‌فاکتور به عنوان پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی در وجه بانک گشایش‌کنندهٔ اعتبار؛

۷ اعلان بانک گشــایش‌کنندهٔ اعتبار اسنادی به بانک کارگزار (فروشندهٔ کالا).

در ایــن مرحله، فروشــندهٔ کالا با اطلاع از گشــایش اعتبار نســبت به تهیه و ارســال کالا بــه خریدار اقدام می‌نماید. بدیهی اســت که فروشــنده، اسناد و مدارک مربوط به حمل کالا (اســناد حمل شــامل گواهی مبدأ، بارنامه، گواهی بازرســی) را به بانــک کارگزار تحویل می‌دهــد. بانک کارگزار پس از دریافت مدارک و تأیید صحت و مطابقت آن با شــرایط اعتبار، مبلغ اعتبار را به فروشــندهٔ کالا پرداخت می‌نماید. اســناد و مدارک هم از طریــق بانک کارگزار به بانک گشــایش‌کنندهٔ اعتبار ارســال می‌گردد. بانک گشــایش‌کنندهٔ اعتبــار پس از دریافت و رؤیت اســناد و مدارک حمل و تطبیق آن با شرایط اعتبار، مراتب را به اطلاع متقاضی رسانده و مبلغ اعتبار اســنادی را از محل سپرده برداشت می‌کند. بانک گشــایش‌کنندهٔ اعتبار پس از تسویه‌حساب با متقاضی، اســناد و مدارک حمل را پشت‌نویســی نموده و جهت ترخیص کالا به خریدار تحویل می‌دهد . تصویر ۲ـ۳، فرایند اعتبارات اسنادی را نمایش می‌دهد.

## هزینه‌های گشایش اعتبار اسنادی

هزینه‌هایی که خریدار بابت گشایش اعتبارات اسنادی متحمل می‌شود، به دو بخش تقسیم می‌شوند: هزینه‌های ثابــت و هزینه‌های متغیر. **هزینه‌هــای ثابت**، هزینه‌ها و مبالغ پرداختی توســط متقاضی است که در تمام انواع اعتبارات اسنادی (با هر مبلغی) تقریباً ثابت است. یعنی این هزینه‌ها در هر نوع اعتبار اسنادی وجود دارد. مثلاً




تصویر ۲-۳ فرایند اعتبارات اسنادی

هزینهٔ تمبر مالیاتی قرارداد منعقد ما بین بانک و مشتری، هزینهٔ مخابره پیام‌های سویفتی[1] که در زمان ارسال هر پیام توسط بانک از حساب مشتری برداشت می‌شود.

**هزینه‌های متغیر اعتبار اسنادی** با توجه به مدت گشایش اعتبار اسنادی، تغییر می‌کند. برای مثال، اگر یک اعتبار اسنادی برای مدت چهارماه گشایش شود و تعرفه کارمزد گشایش اعتبار یک در هزار برای سه‌ماههٔ اول و نیم در هزار برای ماه‌های بعدی می‌باشد، هزینهٔ متغیر گشایش اعتبار، برابر یک و نیم در هزار ارزش پروفرما خواهد بود. برخی دیگر از این هزینه‌های متغیر،عبارتند از:هزینه وکارمزد اصلاح و ابطال اعتبار.

## عملیات حسابداری اعتبارات اسنادی

| هدف مطالعهٔ ۵ |
|---|
| فرآیند حسابداری اعتبارات اسنادی را بیان کنید. |

سیستم عملیات حسابداری مربوط به اعتبارات اسنادی، در دفاتر واردکننده کالا (خریدار) به قرار زیر است. واردکننده کالا در دفاتر خود حسابی با عنوان «حساب اعتبارات اسنادی» افتتاح و عملیات مربوط به آن را در حساب بدهکار یا بستانکار این حساب ثبت می‌نمایند. آرتیکل‌های مربوط به ثبت عملیات اعتبارات اسنادی در دفتر روزنامه، در تصویر ۳-۳ خلاصه شده است. هم‌چنین تصویر ۴-۳ نیز حساب دفتر کل اعتبارات اسنادی را نمایش می‌دهد.

---

۱- بانک‌ها به منظور انجام مبادلات بین بانکی ( از جمله اعتبارات اسنادی)،از یک سیستم استاندارد مبادله اطلاعات استفاده می‌کنند که به عنوان سوئیفت شناخته می‌شود.

| | نام حساب بدهکار | نام حساب بستانکار |
|---|---|---|
| ۱. واریز بابت سپردهٔ ثبت سفارش | ودایع دریافتنی | وجه نقد |
| ۲. واریز پیش‌پرداخت ثبت سفارش | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۳. پرداخت بابت کارمزد ثبت سفارش | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۴. پرداخت بابت کارمزد گشایش اعتبار | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۵. پرداخت بابت هزینه‌های پستی و تلگراف و ..... | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۶. پرداخت بابت بیمه کالا | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۷. پرداختی بابت کارمزد تغییر شرایط | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۸. پرداختی بابت هزینه اعتبار | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۹. واریز اعتبار پس از کسر پیش‌پرداخت | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۱۰. پرداخت بابت ترخیص کالا و کرایه حمل | اعتبارات اسنادی | وجه نقد |
| ۱۱. برگشت بابت سپردهٔ ثبت سفارش | وجه نقد | ودایع دریافتنی |
| ۱۲. برگشت بابت قسمتی از سفارش انجام‌نشده | وجه نقد | اعتبارات اسنادی |
| ۱۳. وصول خسارت از بیمه در شرایطی که بخشی از کالا خسارت دیده باشد | وجه نقد | اعتبارات اسنادی |
| ۱۴. ترخیص کالا از گمرک (بستن حساب) | خرید کالا | اعتبارات اسنادی |

تصویر ۳-۳ آرتیکل‌های ثبت عملیات اعتبارات اسنادی در دفتر روزنامه

| حساب اعتبارات اسنادی | | | |
|---|---|---|---|
| ۱. پیش‌پرداخت ثبت سفارش | **** | ۷. هزینه اعتبار | **** |
| ۲. کارمزد ثبت سفارش | **** | ۸. واریز اعتبار | **** |
| ۳. کارمزد گشایش اعتبار | **** | ۹. مخارج ترخیص و حمل | **** |
| ۴. هزینه‌های پستی و ... | **** | ۱۰. برگشت قسمتی از سفارش | **** |
| ۵. حق بیمه کالا | **** | ۱۱. وصول خسارت از بیمه | **** |
| ۶. کارمزد تغییر شرایط | **** | ۱۲. ترخیص کالا از گمرک | **** |

تصویر ۴-۳ حساب اعتبارت اسنادی در دفتر کل

معمولاً بانک‌ها هنگام واریز سپردهٔ ثبت سفارش، اعتبار موقت معادل سپردهٔ ثبت سفارش، در اختیار مشتریان خود قرار داده و در زمان ترخیص کالا این مبلغ تسویه می‌شود. در مواردی که شرکت، دارایی دیگری مانند ماشین‌آلات و تجهیزات وارد نماید، به جای حساب خرید کالا، حساب دارایی مربوطه را بدهکار می‌کند.

برای تشریح نحوهٔ حسابداری اعتبارات اسنادی به مثال زیر توجه کنید:

## مثال !

در تاریخ ۸ اردیبهشت ۱۳۹۱، **شرکت سفیر** جهت واردات کالاهایی از کشور چین به ارزش ۱۰۰,۰۰۰ دلار بر مبنای CIF[1]، پیش‌فاکتور (پروفرما) دریافتی از فروشنده را به بانک ارائه نمود. پس از موافقت اولیه بانک برای گشایش اعتبار اسنادی، به ترتیب عملیات زیر برای واردات کالاهای فوق صورت گرفته است:

۱۰ اردیبهشت برداشت مبلغ ۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰ ریال از حساب شرکت سفیر بر مبنای ۱۰۰ درصد ارزش پیش‌فاکتور بابت ودیعهٔ ثبت سفارش.

۱۶ اردیبهشت شرکت سفیر با ارائهٔ مدارک لازم نسبت به گشایش اعتبار اسنادی شمارهٔ ۹۱/۷۰۰/۰۱۴ اقدام نمود. در این تاریخ بانک مبالغ زیر را از حساب شرکت برداشت نمود:

| | |
|---|---|
| حق ثبت سفارش (۴۰ ریال به ازای هر دلار ارزش پروفرما) | ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| کارمزد گشایش اعتبار | ۳۵۰,۲۰۰ |
| سپرده اعتبار | ۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| هزینهٔ تلکس به بانک کارگزار بابت اعلام گشایش اعتبار | ۳۶,۰۰۰ |

۲۸ تیر بانک اطلاع داد که وجه در تاریخ ۲۰ تیر توسط بانک کارگزار به فروشنده پرداخت شده و اسناد مذکور به بانک رسیده است. بانک بابت تأخیر در واریز وجه اسناد، ۵۲۱,۰۰۰ ریال از حساب شرکت برداشت نمود.

۳۱ تیر کارپرداز شرکت با مراجعه به بانک، اسناد لازم را جهت ترخیص کالا تحویل گرفت. بانک مبالغ زیر را از حساب شرکت برداشت نمود:

| | |
|---|---|
| کسری سپرده اعتبار | ۶۰۰,۰۰۰ ریال |
| هزینه تأخیر واریز کسری سپرده | ۱,۲۵۰ |

۱۵ مرداد پرداخت ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های گمرکی و ترخیص کالاها.

۱۹ مرداد پرداخت ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینهٔ حمل و تخلیه کالا در انبار شرکت.

۲۰ مرداد ارائهٔ جواز سبز گمرکی به بانک و استرداد ودیعهٔ ثبت سفارش به حساب شرکت.

مطلوب است:

الف. ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه؛

ب. تنظیم حساب اعتبارات اسنادی در دفتر کل؛

ج. بستن حساب اعتبارات اسنادی در خاتمه عملیات.

۱- بر مبنای CIF هزینهٔ حمل و بیمه تا بندر مقصد به عهدهٔ فروشنده است. در بخش بعدی این فصل، انواع و شرایط دیگر حمل در تجارت‌های بین الملل تشریح خواهد شد.

| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
|---|---|---|---|---|
| ۱۳۹۱ | ودایع دریافتنی | | ۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۱ | | ۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰ |
| ۱۰ اردیبهشت | (بابت ودیعهٔ ثبت سفارش اعتبار اسنادی واردات کالا از چین) | | | |
| ۱۶ | اعتبارات اسنادی | | ۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۲ | | ۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (بابت حق ثبت سفارش اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۱۶ | اعتبارات اسنادی | | ۳۵۰,۲۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۳ | | ۳۵۰,۲۰۰ |
| | (بابت کارمزد گشایش اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۱۶ | اعتبارات اسنادی | | ۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۴ | | ۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (بابت سپرده اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۱۶ | اعتبارات اسنادی | | ۳۶,۰۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۵ | | ۳۶,۰۰۰ |
| | (بابت هزینهٔ تلکس اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۲۸ تیر | اعتبارات اسنادی | | ۵۲۱,۰۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۶ | | ۵۲۱,۰۰۰ |
| | (بابت هزینهٔ تأخیر واریز وجه اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۳۱ | اعتبارات اسنادی | | ۶۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۷ | | ۶۰۰,۰۰۰ |
| | (بابت کسری سپرده اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۳۱ | اعتبارات اسنادی | | ۱,۲۵۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۸ | | ۱,۲۵۰ |
| | (بابت هزینهٔ تأخیر در واریز کسری سپرده اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۱۵ | اعتبارات اسنادی | | ۸,۰۰۰,۰۰۰ | |
| مرداد | وجه نقد و بانک | ۹ | | ۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (بابت هزینه گمرکی اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۱۹ | اعتبارات اسنادی | | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | ۱۰ | | ۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (بابت هزینهٔ حمل اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |
| ۲۰ | وجه نقد و بانک | | ۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰ | |
| | ودایع دریافتنی | ۱۱ | | ۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰ |
| | (بابت استرداد ودیعهٔ اعتبار اسنادی واردات کالا از چین) | | | |
| ۲۰ | موجودی کالا | | ۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰ | |
| | اعتبارات اسنادی | ۱۲ | | ۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰ |
| | (بابت بستن حساب اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴) | | | |

مانده ۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰ ریالی حساب اعتبار اسنادی نشان‌دهندهٔ بهای تمام‌شده کالاهای وارداتی است. با اتمام عملیات واردات کالا، مانده حساب اعتبار اسنادی بسته شده و به حساب موجودی کالا انتقال می‌یابد. حساب اعتبار اسنادی شمارهٔ ۹۱/۷۰۰/۰۱۴ در دفتر کل به شرح زیر است:

اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴

| | | | |
|---|---|---|---|
| (۲) | ۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰ | (۱۲) |
| (۳) | ۳۵۰,۲۰۰ | | |
| (۴) | ۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| (۵) | ۳۶,۰۰۰ | | |
| (۶) | ۵۲۱,۰۰۰ | | |
| (۷) | ۶۰۰,۰۰۰ | | |
| (۸) | ۱,۲۵۰ | | |
| (۹) | ۸,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| (۱۰) | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| | ۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰ | ۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰ | |

## مطالعهٔ آزاد

### انواع و شرایط حمل کالا در تجارت بین‌الملل

هر ده سال یک‌بار اتاق بازرگانی نشریه‌ای به نام اصطلاحات بازرگانی بین‌المللی یا **اینکو ترمز** را منتشر می‌کند که در آن حدود، مسئولیت‌ها و ریسک‌های طرفین (خریدار و فروشنده) در خصوص حمل و نقل کالا، مشخص گردیده است. مفاد اینکو ترمز ۲۰۰۰ میلادی شامل ۴ ترم اصلی (E–F–C–D) و سیزده اصطلاح بازرگانی بین‌المللی است که در ادامه به صورت مختصر تشریح می‌شوند. درج این عبارات در قراردادهای خرید کالا و شرایط حقوقی و اقتصادی حاکم بر آن در تعیین مالکیت کالای خریداری شده در راه و هم‌چنین، هزینه‌های قابل انتساب به کالای خریداری شده نقشی اساسی دارد.

#### گروه E [۱]

در این گروه، فروشنده، کالا را در محل کار خود در اختیار خریدار یا نمایندهٔ قانونی او قرار می‌دهد. مسئولیت و هزینه‌های مرتبط با کالا، از لحظهٔ تحویل کالا بر عهدهٔ خریدار است. این اصطلاح بیانگر حداقل تعهد برای فروشنده و حداکثر تعهد و ریسک برای خریدار است.

#### گروه F

در این گروه فروشنده ،کالا را در مبدأ حمل (مانند گمرک) در اختیار حمل‌کننده‌ای که خریدار تعیین کرده است قرار خواهد داد که شامل FAS، FCA و FOB است.

۱-EXWORK

الف. FCA[1]، **تحویل کالا در محل مقرر به حمل‌کننده.** در این حالت فروشنده، پس از ترخیص کالا از گمرک کشور صادرکننده، کالا را در محل معینی به حمل‌کننده‌ای که خریدار مشخص کرده است، تحویل می‌دهد و مسئولیت و ریسک در این زمان از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود.

ب. FAS[2]، **تحویل کالا در کنار کشتی در بندر مقصد.** در این روش فروشنده ،کالا را در کنار کشتی و روی اسکله در بندر معین مقصد، تحویل خریدار یا نماینده او قرار می‌دهد و مسئولیت و ریسک کالا از این لحظه به خریدار منتقل می‌شود. در این حالت، مسئولیت اخذ مجوزهای صادرات و پرداخت کلیهٔ هزینه‌های مورد نیاز برای صادرات کالا به عهدهٔ فروشنده است.

ج.FOB[3] ، **تحویل کالا روی عرشهٔ کشتی.** فروشنده، کالا را جهت حمل به وسیله کشتی از نردهٔ کشتی عبور و روی عرشهٔ کشتی قرار می‌دهد و از این پس کلیهٔ ریسک‌ها و هزینه‌های خسارت دیدن یا از بین‌رفتن کالا، به عهدهٔ خریدار است.

## گروه C

در این گروه، فروشنده، مسئولیت انعقاد قرارداد حمل و پرداخت کرایهٔ حمل کالا تا مقصد را بر عهده دارد. این گروه شامل اصطلاحات بازرگانی زیر است[4] : CFR، CIF، CPT و CIP

الف. CFR[5]، **کرایهٔ حمل تا مقصد (بندر مقصد)**. هزینه و کرایهٔ حمل کالا تا بندر مقصد و هم‌چنین مسئولیت انجام تشریفات گمرکی به عهدهٔ فروشنده است و مسئولیت و ریسک از بین‌رفتن کالا پس از عبور از نردهٔ کشتی از فروشنده به خریدار، منتقل می‌شود.

ب. CIF[6]، **بیمه و کرایهٔ حمل تا مقصد (بندر مقصد)**. بر این اساس، فروشنده، کالا را بیمه دریایی می‌کند. ریسک، هزینه‌ها و مخارج اضافی پس از تحویل کالا به خریدار منتقل می‌شود.

ج. CPT[7]، **پرداخت کرایهٔ حمل کالا تا مقصد.** هزینهٔ حمل کالا تا مقصد به عهدهٔ فروشنده است. تمامی ریسک، از زمان تحویل کالا به اولین حمل‌کننده، به خریدار منتقل می‌شود. تشریفات صدور کالا به عهدهٔ فروشنده است. حمل کالا در این روش به‌صورت غیر دریایی است.

د. CIP[8]، **پرداخت کرایه و بیمه کالا تا مقصد (نام محل)**. شبیه روش CPT است، مضاف بر این‌که فروشنده، هزینهٔ بیمه کالا را نیز پرداخت می‌کند. حمل کالا در این روش به صورت غیردریایی است.

## گروهD

در این گروه، فروشنده باید کالا را در مقصد تعیین‌شده به خریدار یا نمایندهٔ او تحویل دهد که شامل:DAF، DES، DEQ، DDU و DDP است.

الف. DAF[9]، **تحویل کالا در مرز.** فروشنده پس از انجام تشریفات صدور کالا ،آن را در نقطه‌ای در مرز کشور خریدار به نام‌برده یا نمایندهٔ او تحویل می‌دهد. هزینهٔ صدور و حمل کالا تا مقصد تعیین شده به عهدهٔ خریدار است.

ب. DES[10]، **تحویل کالا روی عرشهٔ کشتی در بندر مقصد.** فروشنده، کالا را روی کشتی در بندر مقصد تعیین شده

---

۱Free Carrier ۲Free Alongside Ship ۳Free On Board

۴ CFR و CIF جهت حمل دریایی و CIP و CPT جهت حمل غیر دریایی است.

۵Cost and Freight ۶Cost Insurance and Freight ۷Carriage Paid To

۸Carriage and Insurance Paid to ۹Deliverd At Frontier ۱۰Delivered Ex Ship

قبل از انجام تشـــریفات گمرکی برای ورود در اختیار خریدار قرار می‌دهد. هزینه‌های ترخیص و ریســک‌های احتمالی جهت انتقال کالا از کشتی و بعد از آن به عهدهٔ خریدار است.

ج. DEQ[1]، **تحویل کالا روی اســکله در بندر مقصد.** فروشـــنده کالا را در اســکله بندر تعیین شده در مقصد در اختیار خریدار قرار می دهد. هزینه بارگیری کالا از کشـــتی به عهدهٔ فروشـــنده است. هزینه‌های ترخیص و ریسک‌های احتمالی پس از تحویل، به خریدار انتقال می‌یابد.

د. DDU[2]، تحویل **کالا در محل مقرر در مقصد، بدون ترخیص و بدون پرداخت حقوق و عوارض گمرکی.** فروشـــنده، کالا را در نقطه‌ای معین، در کشور خریدار و روی وسیله‌نقلیه، قبل از تخلیه کالا در اختیار خریدار قرار می‌دهد. پرداخت عوارض، مالیات و هزینه‌های ترخیص کالا از گمرک بر عهدهٔ خریدار است.

ه. DDP[3]، **تحویل کالا در محل مقرر در کشور خریدار با ترخیص کالا و با پرداخت حقوق و عوارض گمرکی.** فروشنده کالا را به کشور خریدار وارد و نسبت به تخلیهٔ آن اقدام می‌کند و کلیهٔ عوارض و مالیات ورودی کالا را می‌پردازد، سپس کالا را در محل مشخص مثلاً کارخانه، به خریدار تحویل می‌دهد[4].

---

۱Deliverd Ex Quay ۲Deliverd Duty Unpaid ۳Deliverd Duty Paid

۴ در واقع DDP، نقطهٔ مقابل EXW است. در EXW کمترین ریسک و حداقل تعهدات برای فروشنده است ولی در DDP بیش‌ترین مسئولیت و ریسک برای فروشنده است.

## پیش پرداخت هزینه‌ها

**هدف مطالعهٔ ۶**

مفهوم پیش‌پرداخت هزینه را بیان کنید.

مشـــابه زمانـــی کـــه شـــما در ابتدای ســـال، حـــق بیمه ۱۲ ماه آینده اتومبیـــل خود را پرداخت می‌کنید، شرکت‌ها نیز، برای برخی از خدمات مورد نیاز خود، مبالغی را پیش‌پرداخت می‌کنند. به عبارت دیگر، خدمـــات، در آینده دریافت خواهد شـــد، اما، بهای آن هم‌اکنون پرداخت می‌شود. از آنجاکه حسابداری تعهدی شـــرکت‌ها را ملزم می‌کند هزینه‌هـــا را تنها هنگامی‌که به وقوع پیوســـته‌اند (و نه زمانی که پرداخت شـــده‌اند) شناســـایی کنند، بخشـــی از این مبالغ کـــه خدمات آن کماکان دریافت نشده است، تحت عنوان پیش‌پرداخت در گروه دارایی‌ها ثبت می‌شـــوند. هنگامی‌که هزینه‌ها پیش‌پرداخت می‌شـــوند، یک حســـاب دارایی افزایش می‌یابـــد (بدهکار می‌شـــود) تـــا نمایانگـــر خدمات یا منافعی باشـــد که شرکت در آینده دریافت خواهد کرد.

نمونـــهٔ پیش‌پرداخت‌های متداول عبارت‌اند از: بیمه، ملزومات، تبلیغات و اجاره. علاوه بر آن، ممکن اســـت شرکت‌ها در زمان خرید ســـاختمان‌ها و تجهیزات نیز پیش‌پرداخـــت انجام دهند. **پیش‌پرداخت هزینه‌ها**، بهای تمام‌شـــده‌ای است که با گذشـــت زمان (مانند اجاره و بیمه) یا به ســـبب اســـتفاده و مصرف (مانند ملزومات) بـــه هزینه تبدیل می‌شـــوند. تبدیـــل پیش‌پرداخت‌ها به هزینه، نیازمند ثبت روزانه نیســـت. شرکت‌ها، شناسایی این هزینه‌ها را تا زمان تهیهٔ صورت‌های مالی به تعویق می‌اندازند. در زمان تهیهٔ صورت‌مالی، با انجام ثبت‌های تعدیلی؛ ۱)هزینه‌های مربـــوط به دورهٔ مالی جاری را ثبت می‌کنند و ۲) بهای تمام‌شدهٔ بخشی از دارایی که به هزینه تبدیل نشده است را در حساب دارایی‌ها نمایش

می‌دهند. قبل از انجام تعدیلات پیش‌پرداخت هزینه‌ها، دارایی‌ها بیش از واقع و هزینه‌ها، کمتر از واقع نشان داده شده‌اند. همان‌گونه که تصویر ۵–۳ نشان می‌دهد، آرتیکل تعدیل پیش‌پرداخت هزینه، یک حساب هزینه را افزایش می‌دهد (بدهکار می‌کند) و یک حساب دارایی را کاهش می‌دهد (بستانکار می‌کند).




تصویر ۵–۳ ثبت‌های تعدیلی برای پیش‌پرداخت‌ها

در ادامه، نگاه دقیق‌تری به برخی انواع خاص پیش‌پرداخت هزینه‌ها خواهیم داشت. یکی از این پیش‌پرداخت‌ها ملزومات است.

**هدف مطالعهٔ ۷**

نحوهٔ تعدیل پیش‌پرداخت‌ها را در پایان دورهٔ مالی توضیح دهید.

## ملزومات

واحدهای تجاری از انواع متعددی ملزومات، مانند کاغذ، پاکت‌نامه و کارتریج‌های چاپگر استفاده می‌کنند. شرکت‌ها، معمولاً هنگام تحصیل ملزومات، آن‌ها را در یک حساب دارایی بدهکار می‌کنند. در خلال عملیات، ملزومات مصرف می‌شوند، اما شرکت، شناسایی و ثبت مصرف ملزومات را تا زمان فرایند تعدیلات به تعویق می‌اندازد. در پایان دورهٔ مالی، مقدار باقی‌ماندهٔ ملزومات، شمارش می‌شود. تفاوت بین مانده‌حساب (دارایی) ملزومات و موجودی ملزومات نشان‌دهندهٔ ملزومات مصرف‌شده (هزینه) طی دوره است.

**آژانس تبلیغاتی پیشرو**، ملزومات تبلیغاتی را به بهای تمام‌شده ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرده است. شمارش موجودی‌ها در تاریخ ۳۰ دی نشان می‌دهد که ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از ملزومات باقی‌مانده است. بنابراین هزینهٔ ملزومات مصرفی ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ریال (۲۵,۰۰۰,۰۰۰–۱۰,۰۰۰,۰۰۰) است. شرکت آرتیکل تعدیلی زیر را در دفاتر ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۳۰ دی | هزینهٔ ملزومات تبلیغاتی | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | ملزومات تبلیغاتی | | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت ملزومات مصرف شده) | | |

☑ ملزومات:
۵ دی ماه
ملزومات خریداری‌شده به عنوان یک دارایی ثبت می‌شود.
۳۰ دی ماه
ملزومات مصرف‌شده به عنوان هزینهٔ ملزومات ثبت می‌شود.

پس از اعمال ثبت تعدیلی در حساب‌های دفتر کل، این حساب‌ها به‌صورت زیر است:

| ملزومات تبلیغاتی | | | هزینهٔ ملزومات تبلیغاتی | |
|---|---|---|---|---|
| ۱۰/۵ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ تعدیلات ۱۰/۳۰ | | ۱۰/۳۰ تعدیلات ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | |

تصویر ۶–۳ حساب‌های مربوط به ملزومات پس از انجام تعدیلات

در حال حاضر، حساب ملزومات تبلیغاتی مانده ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریالی را نشان می‌دهد که با بهای تمام‌شده موجودی ملزومات در تاریخ صورت‌های مالی مساوی است. علاوه بر آن، هزینه مصرف ملزومات تبلیغاتی مانده ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریالی را نشان می‌دهد که با بهای تمام‌شدهٔ ملزومات مصرف‌شده در دی ماه مساوی است. اگر شرکت پیشرو، آرتیکل تعدیلی را انجام ندهد، هزینه‌های دی ماه کمتر از واقع نشان داده شده و سود خالص ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ریال را بیش از واقع نشان داده می‌شود. هم‌چنین هر دوی دارایی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع نشان داده می‌شود.

### بیمه

شرکت‌ها، به منظور حفاظت از خود در مقابل زیان‌های ناشی از آتش‌سوزی، سرقت و سایر رویدادهای پیش‌بینی نشده، خدمات بیمه را خریداری می‌نمایند. هزینهٔ بیمه باید پیش‌پرداخت شود. پیش‌پرداخت بیمه، معمولاً به‌صورت افزایش در (بدهکار) حساب پیش‌پرداخت بیمه (دارایی) ثبت می‌شود. در تاریخ تهیهٔ صورت‌های مالی، به ازای بهای تمام‌شده بیمهٔ منقضی‌شده در طی دورهٔ مالی، حساب هزینهٔ بیمه افزایش می‌یابد (بدهکار می‌شود) و حساب پیش‌پرداخت بیمه کاهش می‌یابد (بستانکار) می‌شود.

برای تشریح موضوع فرض کنید، درتاریخ ۴ دی ماه، آژانس تبلیغاتی پیشرو، ۶,۰۰۰,۰۰۰ریال به ازای خدمات بیمه،پرداخت نمود. دورهٔ پوشش بیمه از تاریخ ۱ دی ماه آغاز می‌شود.شرکت پیشرو این پرداخت را با افزایش (بدهکار کردن) حساب پیش‌پرداخت بیمه ثبت کرد. درتاریخ ۳۰ دی ماه، ترازآزمایشی ماندهٔ ۶,۰۰۰,۰۰۰ریال بدهکار را برای حساب پیش‌پرداخت بیمه نشان می‌دهد. طی هر ماه ۵۰۰,۰۰۰ ریال (۱۲÷۶۰۰۰۰۰۰) منقضی می‌شود. بنابراین، شرکت پیشرو آرتیکل تعدیلی زیر را در دفاتر خود ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۳۰ دی | هزینهٔ بیمه | ۵۰۰,۰۰۰ | |
| | پیش‌پرداخت بیمه | | ۵۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت بیمهٔ منقضی شده) | | |

پس از ثبت آرتیکل تعدیلی، حساب‌های دفتر کل به‌صورت زیر خواهند بود:

| پیش‌پرداخت بیمه | | هزینهٔ بیمه | |
|---|---|---|---|
| ۱۰/۴ ۶,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۰۰,۰۰۰ تعدیلات ۱۰/۳۰ | ۱۰/۳۰ تعدیلات ۵۰۰,۰۰۰ | |
| ۱۰/۳۰ مانده ۵,۵۰۰,۰۰۰ | | | |

شکل ۷–۳ حساب‌های بیمه پس از تعدیلات

حساب پیش‌پرداخت بیمه (به عنوان یک دارایی) ۵,۵۰۰,۰۰۰ ریال، مانده بدهکاررا نشان می‌دهد. این مبلغ نشان‌دهنده بهای تمام‌شده بیمه‌ای است که کماکان منقضی نشده است. مانده ۵۰۰,۰۰۰ ریالی هزینهٔ بیمه با بهای تمام‌شده بیمهٔ منقضی‌شده در دی‌ماه برابر است. اگر شرکت پیشرو این تعدیل را انجام نمی‌داد، هزینه‌های دی‌ماه کمتر از واقع بیان شده و سود خالص ۵۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع گزارش می‌شد. هم‌چنین هر دوی دارایی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه نیز در ترازنامه ۵۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع نشان داده می‌شوند.

### استهلاک

معمولاً شرکت‌ها، ساختمان، تجهیزات و اثاثیه در اختیار دارند. این نوع دارایی‌های با عمر طولانی، خدماتی برای چندین سال فراهم می‌آورند. بنابراین، در زمان تحصیل به عنوان یک دارایی، و نه به عنوان هزینه، ثبت می‌شوند. همان‌گونه که در فصل یک توضیح داده شد، بر اساس اصل بهای تمام‌شده، شرکت این دارایی‌ها را به بهای تمام‌شده ثبت می‌کند. عبارت خدمات، به عمر مفید دارایی اشاره دارد. بر اساس اصل تطابق، شرکت در هر دورهٔ حسابداری، متناسب با عمر مفید دارایی، بخشی از بهای تمام‌شدهٔ دارایی را به عنوان هزینه، ثبت می‌کند. این هزینه، **هزینهٔ استهلاک** نامیده می‌شود. **استهلاک**، فرایند تخصیص منطقی و سیستماتیک بهای تمام‌شده یک دارایی در طی عمر مفید دارایی است.

***نیاز به تعدیلات بابت استهلاک.*** از دیدگاه حسابداری، تحصیل دارایی‌های با عمر مفید بلندمدت، همانند پیش‌پرداخت بلندمدت برای خدمات است. مشابه سایر پیش‌پرداخت‌های هزینه، شرکت‌ها باید به صورت دوره‌ای و از طریق آرتیکل‌های تعدیلی، مقدار پیش‌پرداخت منقضی‌شده (مصرف‌شده) را ثبت کنند. این ثبت، بهای تمام‌شده دارایی مصرف‌شده (هزینه) و بهای تمام‌شده (دارایی) باقی‌مانده را تعیین می‌کند.

هنگامی که شرکت، یک دارایی بلندمدت را تحصیل می‌کند، از عمر مفید دقیق آن اطلاع ندارد. با توجه به عوامل مختلف، ممکن است دارایی عمر مفیدی طولانی‌تر یا کوتاه‌تر از آنچه انتظار می‌رفت، داشته باشد. **بنابراین، استهلاک برآوردی (و نه اندازه‌گیری دقیق) از بهای تمام‌شده منقضی‌شده است.** یک روش متداول محاسبهٔ هزینهٔ استهلاک، تقسیم بهای تمام‌شده دارایی بر عمر مفید برآوردی است. برای مثال، اگر بهای تمام‌شده ۱۰۰ میلیون ریال و عمر مفید مورد انتظار ۱۰ سال باشد، هزینهٔ استهلاک یک سال، ۱۰ میلیون ریال خواهد بود.

**شرکت پیشرو**، هزینهٔ استهلاک تجهیزات اداری را ۴,۸۰۰,۰۰۰ ریال برای یک‌سال و ۴۰۰,۰۰۰ ریال برای یک‌ماه برآورد کرده است. بنابراین، شرکت پیشرو از طریق آرتیکل زیر، استهلاک دی‌ماه را ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۳۰ دی | هزینهٔ استهلاک تجهیزات اداری | ۴۰۰,۰۰۰ | |
| | استهلاک انباشتهٔ تجهیزات اداری | | ۴۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت استهلاک دی ماه تجهیزات اداری) | | |

پس از ثبت آرتیکل تعدیلی، حساب‌های دفتر کل به‌صورت زیر خواهند بود:

| تجهیزات اداری | |
|---|---|
| ۱۰/۱ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | |

| هزینهٔ استهلاک تجهیزات | |
|---|---|
| ۱۰/۳۰ تعدیلات ۴۰۰,۰۰۰ | |

| استهلاک انباشتهٔ تجهیزات | |
|---|---|
| | ۱۰/۳۰ تعدیلات ۴۰۰,۰۰۰ |

شکل ۸–۳ حساب‌های تجهیزات پس از تعدیلات

مانده حساب استهلاک انباشته، هر ماه ۴۰۰,۰۰۰ ریال افزایش خواهد یافت. پس از ثبت و انتقال آرتیکل ۳۰ بهمن، مانده ۸۰۰,۰۰۰ ریال و در ۲۹ اسفند، مانده این حساب ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود.

## نحوهٔ ارائه در صورت‌های مالی

**حساب استهلاک انباشتهٔ تجهیزات، یک حساب کاهندهٔ دارایی‌ها است.** حساب استهلاک انباشته در ترازنامه پس از حساب دارایی مربوطه (در این مثال، تجهیزات اداری) ارائه می‌شود. **ماندهٔ عادی این حساب بستانکار است.**

در ترازنامه، شرکت پیشرو، به‌صورت زیر استهلاک انباشتهٔ تجهیزات اداری را از حساب دارایی مربوطه کسر می‌نماید:

| | |
|---|---|
| تجهیزات اداری | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: استهلاک انباشته–تجهیزات اداری | ۴۰۰,۰۰۰ |
| خالص تجهیزات اداری[1] | ۴۹,۶۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۹–۳ ارائه استهلاک انباشته در ترازنامه

تفاوت بین بهای تمام‌شدهٔ هر دارایی استهلاک‌پذیر و استهلاک انباشتهٔ مربوط به آن، ارزش دفتری نامیده می‌شود. در شکل ۹–۳، ارزش دفتری تجهیزات در تاریخ ترازنامه ۴۹,۶۰۰,۰۰۰ ریال است. معمولاً ارزش دفتری دارایی از ارزش بازار آن متفاوت است. ارزش بازار، قیمتی است که می‌توان دارایی را در بازار به فروش رساند. **به خاطر داشته باشید که استهلاک، ابزاری برای تخصیص بهای تمام‌شده است و روشی برای دست‌یابی به ارزش بازار دارایی محسوب نمی‌شود.**

**هزینهٔ استهلاک، آن بخش از بهای تمام‌شده دارایی را نشان می‌دهد که در طی دورهٔ مالی (در مثال بالا دی‌ماه) منقضی‌شده‌است.** همانند سایر تعدیلات پیش‌پرداخت‌ها، چشم‌پوشی از این ثبت تعدیلی سبب می‌شود کل دارایی‌ها، کل حقوق صاحبان سرمایه و سود خالص بیش‌تر از واقع و هزینهٔ استهلاک کمتر از واقع گزارش شوند.

اگر شرکت مالک دارایی‌های با عمر بلندمدت دیگری مانند تجهیزات انبار یا ساختمان باشد، هزینهٔ استهلاک

۱– ارزش دفتری تجهیزات نیز نامیده می‌شود.

ایـــن اقلام را نیـــز ثبت می‌کند. هم‌چنین حســـاب‌های استهلاک انباشتهٔ مربوط به این دارایی‌ها (مانند استهلاک انباشـــتهٔ تجهیزات انبار و استهلاک انباشته ساختمان‌ها) را نیز ایجاد می‌کند.

تصویر ۱۰-۳ حسابداری پیش‌پرداخت‌های هزینه را به‌صورت خلاصه نشان می‌دهد.

| حسابداری پیش‌پرداخت‌های هزینه | | | |
|---|---|---|---|
| مثال | دلیل تعدیل | حساب‌ها پیش از تعدیلات | ثبت تعدیلی |
| بیمه، ملزومات<br>تبلیغات، اجاره<br>استهلاک | پیش‌پرداخت‌های هزینه<br>که در حساب دارایی‌ها<br>ثبت شده‌اند، استفاده‌شده<br>یا مصرف شده‌اند. | دارایی‌ها بیش از<br>واقع است<br>هزینه‌ها کمتر از<br>واقع است | بدهکار: هزینه استهلاک<br>بستانکار: دارایی‌ها |

تصویر ۱۰-۳ حسابداری پیش‌پرداخت‌های هزینه

## رویکرد دیگر پیش‌پرداخت هزینه‌ها

شـــرکت‌ها می‌توانند به جای ثبت مبالغ پرداخت‌شده در حساب پیش‌پرداخت (به عنوان یک دارایی)، مستقیماً این مبالغ را در بدهکار حســـاب هزینه، ثبت کنند. برای مثال، شـــرکت، به جای آن‌که در زمان خرید از حساب موجودی ملزومات استفاده کند، می‌تواند مبلغ پرداختی را در حساب هزینهٔ ملزومات ثبت کند. این نحوهٔ عمل سبب می‌شـــود که در زمان مصرف ملزومات، نیازی به ثبت هزینهٔ ملزومات و کاهش موجودی ملزومات نباشد و به‌این‌ترتیب از تعداد آرتیکل‌های حســـابداری کاسته خواهد شد. اما، باید به این نکته اشاره کرد که **شرکت‌ها زمانی از این رویکرد استفاده می‌کنند که انتظار داشته باشند، پیش‌پرداخت انجام شده تا انتهای دوره مالی به مصرف برســـد و یا مبلـــغ پیش‌پرداخت بی‌اهمیت باشـــد**. برای مثال، هنگامی‌که شـــرکت در ابتدای سال مالی مبلغی را بابت بیمه یک‌ساله آتش‌سوزی پرداخت می‌کند، می‌تواند با ثبت مبلغ پرداختی در بدهکار هزینه بیمـــه، از انجام آرتیکل تعدیلی در پایان ســـال اجتناب کند. زیرا، حق بیمه پرداختی تا انتهای ســـال مالی کاملاً منقضی خواهد شد.

برای تشـــریح موضوع فرض کنیـــد، **آژانس تبلیغاتی پیشرو**، انتظار دارد قبل از اتمام دورهٔ حسابداری جاری (دی مـــاه)، کل ملزومـــات تبلیغاتی خریداری‌شـــده در تاریخ ۵ دی را مصرف کنـــد. ثبت این رویداد مالی در بدهکار حســـاب هزینهٔ ملزومات به مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال، از انجام آرتیکل تعدیلی در پایان دوره، جلوگیری می‌کند. زیرا، با فرض مصرف کل این ملزومات در طی دی‌ماه و تبدیل بهای تمام‌شده آن به هزینه، دیگر نیازی بـــه آرتیـــکل تعدیلی برای ثبت مصـــرف ملزومات نیاز نیست. حال آن‌که در رویکرد نخست، با ثبت ملزومات خریداری شـــده در حســـاب ملزومـــات تبلیغاتی، لازم اســـت در انتهای دی‌ماه مبلغ مزبور به حســـاب هزینهٔ ملزومات منتقل شود.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۵ دی | هزینهٔ ملزومات | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | بانک | | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت خرید ملزومات) | | |

حال، این سؤال مطرح می‌شود که اگر تمامی ملزومات خریداری شــده در طی دوره مصرف نشود، تحت این رویکــرد جدید چه باید کرد؟ برای مثال، اگر شــرکت پیشرو موجودی ملزومات باقی‌مانده در تاریخ ۳۰ دی را ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تعیین کند، حسابدار شرکت پیشرو باید چه اقدامی انجام دهد؟ مطمئناً شــرکت پیشرو باید یک آرتیــکل تعدیلی در دفاتر خود ثبــت کند. قبل از انجام تعدیلات، حساب هزینهٔ ملزومات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع اســت و حســاب ملزومات تبلیغاتی (دارایی‌هــا) ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریــال کمتر از واقع اســت. بنابراین، **شــرکت پیشــرو** با انجام آرتیکل تعدیلی زیر حساب‌های فوق را تعدیل خواهد کرد:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۳۰ دی | ملزومات تبلیغاتی | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | هزینه مصرف ملزومات تبلیغاتی | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت ملزومات مصرف نشده) | | |

پس از انتقال آرتیکل تعدیلی فوق، حساب‌ها به صورت زیر خواهد بود:

**ملزومات تبلیغاتی**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱۰/۳۰ تعدیلات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |

**هزینهٔ ملزومات تبلیغاتی**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱۰/۵ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰/۳۰ تعدیلات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۰/۳۰ مانده ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | |

تصویر ۱۱–۳ حساب‌های ملزومات تبلیغاتی پس از تعدیلات

پــس از انجــام تعدیــلات، حســاب ملزومــات تبلیغاتی، ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شــدهٔ ملزومات باقی‌مانده در تاریخ ۳۰ دی را نشــان می‌دهد. علاوه بر آن، ماندهٔ حســاب هزینهٔ ملزومات ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که با بهای تمام‌شده ملزومات مصرف‌شده در طی دی‌ماه برابر است. بدون انجام آرتیکل تعدیلی، هزینه‌ها به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع و سود خالص به همین مبلغ، کمتر از واقع است. هم‌چنین، دارایی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه، در تاریخ ۳۰ دی، ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کمتر از واقع گزارش خواهند شد.

تصویر ۱۲–۳ آرتیکل‌ها و حســاب‌های ملزومات را در دو رویکرد مقایسه می‌کند.

| تاریخ | ثبت در حساب دارایی | | ثبت در حساب هزینه | |
|---|---|---|---|---|
| ۵ دی | ملزومات تبلیغاتی | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | هزینهٔ ملزومات | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | بانک | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | بانک | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۳۰ دی | هزینهٔ ملزومات | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | ملزومات تبلیغاتی | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ملزومات تبلیغاتی | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | هزینهٔ ملزومات | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر۱۱-۳ مقایسهٔ رویکردهای مختلف حسابداری پیش‌پرداخت‌ها

پس از انتقال آرتیکل‌های فوق،حساب‌ها به صورت زیر خواهد شد:

**ملزومات تبلیغاتی**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱۰/۵ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰/۳۰ تعدیل ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۰/۳۰ مانده ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |

**هزینهٔ ملزومات**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱۰/۳۰ مانده ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | |

**ملزومات تبلیغاتی**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱۰/۳۰ مانده ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |

**هزینهٔ ملزومات**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱۰/۵ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰/۳۰ تعدیل ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۰/۳۰ مانده ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | |

توجه داشته باشید که در تاریخ ۳۰ دی‌ماه، ماندهٔ حساب‌ها در هر دو روش مساوی است: ملزومات تبلیغاتی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و هزینهٔ ملزومات ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

## سؤالات خودآزمایی

۱ کدام‌یک از گزینه‌های زیر صحیح است؟ خطرات خرید داخلی .....

الف. از خریدهای خارجی بیش‌تر است.

ب. از خریدهای خارجی کمتر است.

ج. برابر خریدهای خارجی است.

د. هیچ‌کدام.

۲ موجودی کالای در راه در ترازنامه در چه سرفصلی گزارش می‌شود؟

الف. دارایی‌های جاری-پیش‌پرداخت هزینه‌ها

ب. دارایی‌های غیر جاری- دارایی‌های ثابت مشهود

ج. دارایی‌های جاری-موجودی کالا

د. دارایی‌های غیرجاری- سایر دارایی‌ها

۳ هزینهٔ حمل کالای خریداری شده در چه سرفصلی قرار می‌گیرد؟
الف. هزینه‌های عملیاتی
ب. سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی
ج. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته
د. بهای تمام‌شده موجودی کالا

۴ کدام‌یک از گزینه‌های زیر صحیح است؟ در اعتبارات اسنادی برگشت‌پذیر ....
الف. خریدار حق تغییر شرایط اعتبار را دارد.
ب. بانک گشایش‌کنندهٔ اعتبار حق تغییر شرایط اعتبار را دارد.
ج. فروشنده حق تغییر شرایط اعتبار را دارد.
د. بانک ابلاغ کننده حق تغییر شرایط را دارد.

۵ حساب اعتبارات اسنادی در چه زمانی بستانکار نمی‌شود؟
الف. دریافت خسارت از شرکت بیمه در صورت بیمه بودن
ب. برگشت قسمتی از سفارش انجام‌نشده
ج. انتقال به حساب دارایی
د. ثبت کارمزد ثبت سفارش

۶ در صورتی‌که شرکت ارمغان برای خرید ماشین‌آلات از طریق اعتبارات اسنادی اقدام نماید، در پایان حساب اعتبارات اسنادی را به چه حسابی می‌بندد؟
الف. موجودی کالا
ب. بانک
ج. سپردهٔ ثبت سفارش
د. ماشین‌آلات

۷ مبنای محاسبه حق ثبت سفارش ۰/۰۰۵ارزش پروفرما است. درصورتی‌که ارزش پروفرما ۱۰۰,۰۰۰ دلار و قیمت هر دلار ۱۰,۰۰۰ ریال باشد، حق ثبت سفارش چه مبلغی است؟
الف. ۵۰۰,۰۰۰ ریال    ب. ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال    ج. ۱۵۰,۰۰۰ ریال    د. ۲۵۰,۰۰۰ ریال

۸ در شرایط حمل CIF هزینهٔ حمل و بیمه کالا تا بندر مقصد بر عهده کیست؟

الف. بانک گشایش‌کنندهٔ اعتبار

ب. خریدار

ج. فروشنده

د. گمرک

۹ تراز آزمایشی، مانده‌حساب ملزومات را ۱۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال و هزینهٔ ملزومات را صفر نشان می‌دهد. اگر موجودی باقی‌مانده ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، آرتیکل تعدیلی به چه صورت خواهد بود؟

| | | |
|---|---|---|
| الف. ملزومات | ۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینهٔ ملزومات | | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| ب. ملزومات | ۷,۵۰۰,۰۰۰ | |
| هزینهٔ ملزومات | | ۷,۵۰۰,۰۰۰ |
| ج. هزینهٔ ملزومات | ۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ملزومات | | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| د. هزینهٔ ملزومات | ۷,۵۰۰,۰۰۰ | |
| ملزومات | | ۷,۵۰۰,۰۰۰ |

۱۰ تراز آزمایشی، مانده‌حساب ملزومات را صفر و هزینهٔ ملزومات را ۱۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال نشان می‌دهد. اگر موجودی باقی‌مانده ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، آرتیکل تعدیلی به چه صورت خواهد بود؟

| | | |
|---|---|---|
| الف. ملزومات | ۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینهٔ ملزومات | | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| ب. ملزومات | ۷,۵۰۰,۰۰۰ | |
| هزینهٔ ملزومات | | ۷,۵۰۰,۰۰۰ |
| ج. هزینهٔ ملزومات | ۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ملزومات | | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| د. هزینهٔ ملزومات | ۷,۵۰۰,۰۰۰ | |
| ملزومات | | ۷,۵۰۰,۰۰۰ |

۱۱ تعدیل پیش‌پرداخت هزینه‌ها (دارایی):

الف. دارایی‌ها را کاهش و درآمدها را افزایش می‌دهد.

ب. هزینه‌ها را کاهش و دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

ج. دارایی‌ها را کاهش و هزینه را افزایش می‌دهد.

د. درآمدها را کاهش و دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

۱۲ استهلاک انباشته:

الف. یک حساب کاهندهٔ دارایی است.

ب. یک حساب هزینه است.

ج. یک حساب حقوق صاحبان سرمایه است.

د. یک حساب بدهی است.

۱۳ تعدیل هزینه‌های پیش‌پرداخت‌شده (هزینه):

الف. دارایی‌ها را کاهش و درآمدها را افزایش می‌دهد.

ب. هزینه‌ها را کاهش و دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

ج. دارایی‌ها را کاهش و هزینه را افزایش می‌دهد.

د. درآمدها را کاهش و دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

۱۴ شرکت سینایی، استهلاک شهریورماه را ۱۰ میلیون ریال محاسبه کرده است. آرتیکل تعدیلی مربوط به استهلاک کدام است؟

| | | |
|---|---|---|
| الف. هزینهٔ استهلاک | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| استهلاک انباشته | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ب. هزینهٔ استهلاک | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| تجهیزات | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ج. استهلاک انباشته | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینهٔ استهلاک | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| د. استهلاک انباشته | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| تجهیزات | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |

۱۵ تراز آزمایشی، مانده‌حساب پیش‌پرداخت بیمه را صفر و هزینهٔ بیمه را ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال نشان می‌دهد. اگر ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال از پیش‌پرداخت بیمه باقی‌مانده باشد، آرتیکل تعدیلی چیست؟

الف. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار پیش‌پرداخت بیمه و ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بستانکار هزینهٔ بیمه

ب. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار هزینهٔ بیمه و ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بستانکار پیش‌پرداخت بیمه

ج. ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار پیش‌پرداخت بیمه و ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بستانکار هزینهٔ بیمه

د. ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار هزینهٔ بیمه و ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بستانکار پیش‌پرداخت بیمه

## سؤالات

۱ فرایند خریدهای داخلی را بیان کنید.

۲ کدام مراحل خریدهای داخلی معمولاً نیازمند آرتیکل‌های حسابداری است؟

۳ در چه نوع خریدهایی، ارسال سفارش مستلزم ثبت حسابداری است؟

۴ چه تفاوت‌هایی بین خرید داخلی و خارجی وجود دارد؟

۵ انواع روش‌های خریدهای خارجی را بیان کنید و به‌طور مختصر توضیح دهید.

۶ اعتبارات اسنادی را تعریف کنید.

۷ انواع اعتبارات اسنادی را نام برده و هریک را به‌طور مختصر شرح دهید.

۸ مراحل گشایش اعتبارات اسنادی را بیان کنید.

۹ اعتبارات اسنادی چه هزینه‌هایی را به خریدار تحمیل می‌کند؟

۱۰ سفارشات و پیش‌پرداخت کالا در کدام بخش ترازنامه گزارش می‌شوند؟

۱۱ آرتیکل‌های تعدیلی پایان سال مربوط به پیش‌پرداخت‌های هزینه را توضیح دهید.

۱۲ تفاوت بین هزینهٔ استهلاک و استهلاک انباشته چیست؟

۱۳ شرکت عادل تمامی ملزوماتی را که خریداری می‌کند در بدهکار حساب ملزومات ثبت می‌کند. آرتیکل تعدیلی شرکت عادل در رابطه با حساب ملزومات چیست؟

۱۴ شرکت میثاق وجه پرداختی بابت بیمه را در بدهکار حساب هزینهٔ بیمه ثبت می‌کند. آرتیکل تعدیلی شرکت میثاق در رابطه با حساب بیمه چیست؟

## مسائل

م ۱-۳ در تاریخ ۱۵ خرداد ۱۳۹۱، آقای سروری جهت واردات کالاهایی از کشور آلمان به ارزش ۱۶۰,۰۰۰ دلار بر مبنای CIF، پروفرمای دریافتی از فروشنده را به بانک ارائه نمود. پس از موافقت اولیه بانک برای گشایش اعتبار اسنادی، به ترتیب عملیات زیر برای واردات کالاهای فوق صورت گرفته است:

۱۷ خرداد برداشت مبلغ ۲۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از حساب آقای سروری بر مبنای ۱۰۰ درصد ارزش پیش‌فاکتور بابت ودیعهٔ ثبت سفارش.

۱۸ خرداد   آقای سروری با ارائهٔ مدارک لازم نسبت به گشایش اعتبار اسنادی شمارهٔ ۹۱/۶۰۱/۷۱۴ اقدام نمود. در این تاریخ بانک مبالغ زیر را از حساب شرکت برداشت نمود:

| | |
|---|---|
| حق ثبت سفارش | ۴۰ ریال به ازای هر دلار ارزش پروفرما |
| کارمزد گشایش اعتبار | ۵۶۰,۰۰۰ |
| سپرده اعتبار | ۳۷۵,۲۰۰,۰۰۰ |
| هزینهٔ تلکس به بانک کارگزار بابت اعلام گشایش اعتبار | ۹۰,۰۰۰ |

۲۸ تیر   برداشت مبلغ ۵۲۱,۱۶۰ ریال از حساب شرکت بابت تأخیر در واریز وجه اسناد و ارائهٔ اسناد حمل به آقای سروری.

۳۱ تیر   پرداخت ۱,۶۶۶,۷۰۰۰ ریال هزینه‌های گمرکی و ترخیص کالا. هم‌چنین پرداخت ۳۳۴,۰۰۰ ریال هزینهٔ حمل

۱ مرداد  ارائهٔ جواز سبز گمرکی به بانک و استرداد ودیعهٔ ثبت سفارش به حساب شرکت.

**خواسته‌ها**

الف. ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه

ب. تنظیم حساب اعتبارات اسنادی در دفتر کل

ج. بستن حساب اعتبارات اسنادی در خاتمهٔ عملیات

م ۲-۳   در تاریخ ۲۰ خرداد ۱۳۸۹، شرکت نرگس برای ورود یک دستگاه ماشین جوراب‌بافی از کشور آلمان به ارزش ۹۰,۵۰۰ یورو به قیمت C.I.F با ارائه پروفرما به بانک ملی درخواست صدور ودیعهٔ ثبت سفارش می‌نماید. بانک با برداشت ۱۰ درصد ارزش پروفرما به نرخ شناور هر یورو ۱۲۱۳ ریال، از حساب جاری شرکت نرگس، بابت ثبت ودیعهٔ ثبت سفارش، سند ودیعه را صادر و تسلیم نمایندهٔ شرکت نرگس می‌نماید.

در تاریخ ۶ تیر با انجام اقدامات لازم به بانک مراجعه کرده و درخواست گشایش اعتبار می‌نماید. بانک در ازای حق ثبت سفارش، مبلغ ۰/۰۰۰۵ ارزش پروفرما را از حساب شرکت برداشت می‌نماید و حساب اعتباری ۶۳۷۰۰۴۴۱ را گشایش می‌کند. هم‌چنین بانک مبالغ زیر را از حساب شرکت برداشت می‌نماید:

۱. مبلغ ۲۱۱,۵۸۹ ریال بابت هزینه گشایش اعتبارات اسنادی

۲. مبلغ ۱۴۱,۷۲۳,۰۰۰ ریال بابت سپرده اعتبارات اسنادی

۱۸ تیر،   برداشت مبلغ ۷۰,۹۵۰ بابت هزینهٔ تلکس

۸ مرداد   کارگزار با ارسال اسناد اعتبارات، اطلاع داد که وجه اعتبار در تاریخ ۴ مرداد به فروشنده پرداخت شده‌است. در این تاریخ، کارگزار از بانک ملی درخواست تأمین وجه پرداختی و هزینه تأخیر می‌نماید.

۱۰ مرداد   برداشت ۱۱۴۱۸۱ ریال بابت هزینه تأخیر

۱۲ مرداد   واریز مبلغ ۴,۷۰۶,۰۰۰ به حساب جاری مؤسسه بابت اضافه وجه سپرده اعتبار اسنادی

۱۸ مرداد   شرکت با پرداخت مبلغ ۲,۷۱۵,۰۰۰ ریال هزینه گمرکی و ۱۸۱۰,۰۰۰ ریال هزینهٔ حمل، دستگاه مذکور را جهت نصب به کارخانه منتقل کرد.

۳ شهریور  شرکت با مراجعه به بانک و ارائهٔ جواز سبز گمرکی درخواست استرداد ودیعهٔ ثبت سفارش را نمود و بانک مبلغ مذکور را به حساب شرکت واریز نمود.

# فصل ۴

# حسابداری موجودی‌ها

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعهٔ این فصل باید بتوانید:

۱ طبقات گوناگون موجودی‌ها را در شرکت‌های مختلف توضیح دهید.

۲ سیستم‌های حسابداری موجودی کالا را در شرکت‌های بازرگانی تشریح کنید.

۳ حسابداری کسر و اضافه موجودی‌ها را توصیف کنید.

۴ ملاحظات حسابداری مربوط به مالکیت موجودی‌ها را بیان کنید.

۵ فرض‌های جریان بهای تمام‌شده موجودی‌ها را توضیح دهید.

۶ تأثیر فرض‌های جریان بهای تمام‌شده بر صورت‌های مالی را بیان کنید.

۷ کاربرد قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش در رابطه با موجودی‌ها را توضیح دهید.

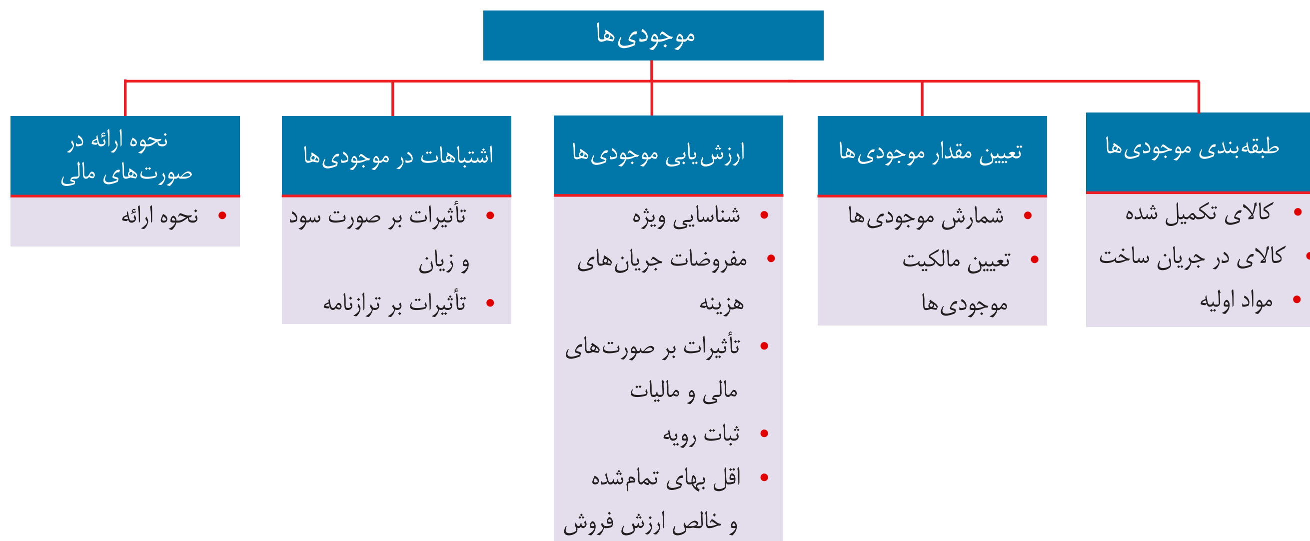
۸ کاربرد روش سود ناخالص در برآورد موجودی ها را تشریح کنید

۹ کاربرد روش خرده‌فروشی در برآورد موجودی‌ها را توضیح دهید.

۱۰ نحوه ارائه موجودی‌ها در صورت‌های مالی را بیان کنید.

## مروری بر فصل

در کتاب حسابداری مقدماتی با نحوه حسابداری موجودی کالا، تحت دو سیستم ادواری و دائمی ثبت موجودی‌ها آشنا شدید. اگر به خاطر داشته باشید، ارزش تعیین‌شده برای موجودی کالای پایان دوره، تأثیر مستقیمی بر بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و سود ناویژه یک شرکت دارد. در این فصل از کتاب حسابداری عمومی تکمیلی، روش‌های مختلف محاسبه ارزش موجودی‌ها، در تاریخ ترازنامه تشریح می‌شود. ساختار و مطالب فصل به قرار زیر است:



**هدف مطالعهٔ ۱**

طبقات گوناگون موجودی کالا در شرکت‌های مختلف را بیان کنید.

**موجودی‌ها**، دارایی‌هایی است که واحدهای تجاری (شرکت‌ها و فروشگاه‌ها) آن را به (۱) **قصد فروش در روال عادی عملیات یا (۲) به منظور استفاده در ساخت محصولات در فرآیند تولید یا (۳) ارائه خدمات به مشتریان، نگهداری می‌کنند.** از آنجا که موجودی کالا معمولاً بخش بزرگی از دارایی‌های جاری شرکت‌های بازرگانی و تولیدی و فروشگاه‌ها را تشکیل می‌دهد و منبع اصلی درآمد این شرکت ها است، تشریح و اندازه‌گیری موجودی‌ها، به توجه ویژه‌ای نیاز دارد.

## طبقه‌بندی موجودی‌ها در ترازنامه

بر خلاف شرکت‌ها و مؤسسات خدماتی که معمولاً موجودی کالا نگهداری نمی‌کنند، فروشگاه‌ها و شرکت‌های بازرگانی، مانند فروشگاه‌های شهروند و رفاه، کالاهای خود را به شکل آماده برای فروش، خریداری می‌کنند. این دسته از واحدهای تجاری، کالاها را به صورت عمده خریداری و به صورت خرده فروشی به مشتریان خود عرضه می‌کنند. بنابراین، تغییر چندانی بر روی کالاهای خریداری شده ایجاد نمی‌کنند. در مقابل، شرکت‌های تولیدی مانند ایران خودرو و سایپا، برای تبدیل مواد اولیه به محصولات نهایی از فرآیند پیچیده‌ای استفاده می‌کنند.

**چگونگی طبقه‌بندی موجودی‌های به بازرگانی یا تولیدی بودن واحد تجاری بستگی دارد.**

معمولاً، در یک شرکت بازرگانی، موجودی‌ها از اقلام (کالاهای) گوناگون تشکیل شده است. اما همه این موجودی‌ها، دو ویژگی مشترک دارند: (۱) **در تملک واحد تجاری قرار دارند** و (۲) **برای فروش به مشتریان، آماده هستند.** از این رو، شرکت‌های بازرگانی تنها از گروه موجودی کالا برای طبقه‌بندی موجودی‌های خود استفاده می‌کنند. در ترازنامه این شرکت ها، سرفصل موجودی کالا، تمامی کالاهای متفاوت یک شرکت بازرگانی را در بر دارد.

شرکت‌های تولیدی، مواد اولیه را تهیه و فرآیند تولید کالا را شروع می‌کنند. در انتهای فرآیند تولید، کالای تکمیل شده به دست خواهد آمد. در پایان دوره مالی، هنگامی که شرکت با هدف تهیه صورت‌های مالی، موجودی‌های خود را اندازه‌گیری می‌کند، ممکن است فرآیند تولید برخی از کالاها اتمام نیافته باشد. در نتیجه، شرکت‌های تولیدی، موجودی‌های خود را به سه گروه طبقه‌بندی می‌نمایند: (۱) **کالای تکمیل شده**، (۲) **کالای در جریان ساخت** و (۳) **مواد اولیه**.

**کالای تکمیل شده**، اقلام تولید شده‌ای است که کامل بوده و برای فروش آماده هستند. **کالای در جریان ساخت**، بخشی از موجودی‌های یک شرکت تولیدی است که کماکان در خط تولید قرار دارد و تولید آن تکمیل نشده است. **مواد اولیه**، اقلامی هستند که در تولید مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما فرآیند تولید بر روی آن‌ها هنوز آغاز نشده است.

برای مثال، **شرکت ایران خودرو**، اتومبیل‌های تولید شده سمند را به عنوان کالای ساخته شده طبقه‌بندی می‌کند. اتومبیل‌های سمندی که در دایرهٔ مونتاژ قرار دارند را به عنوان کالای در جریان ساخت طبقه‌بندی می کند. در نهایت، اقلامی مانند ورق‌های فولادی، شیشه‌های اتومبیل، تایرها و سایر اجزای این خودرو که هنوز وارد فرآیند تولید نشده اند، به عنوان مواد اولیه طبقه‌بندی می‌شوند.

ارائه طبقات و تغییرات در مقادیر انواع موجودی‌ها، به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی کمک می‌کند، از نحوه مدیریت طرح‌های تولیدی شرکت، شناخت بیشتری کسب کنند. برای مثال، سطح پایین موجودی مواد اولیه و مقدار بالای موجودی کالای ساخته شده می‌تواند به این معنا باشد که مدیریت با نگهداری مقادیر کافی موجودی کالا، قصد دارد تولید را در آینده کاهش دهد. از سوی دیگر، سطح بالای مواد اولیه و مقدار پایین موجودی کالا می‌تواند نشانهٔ افزایش تولید در آینده باشد.

مفاهیم حسابداری که در این فصل مطرح می شود برای هر دوی شرکت‌های بازرگانی و تولیدی قابل به کارگیری است، با این وجود در این فصل بر عملیات شرکت‌های بازرگانی، تمرکز شده‌است.

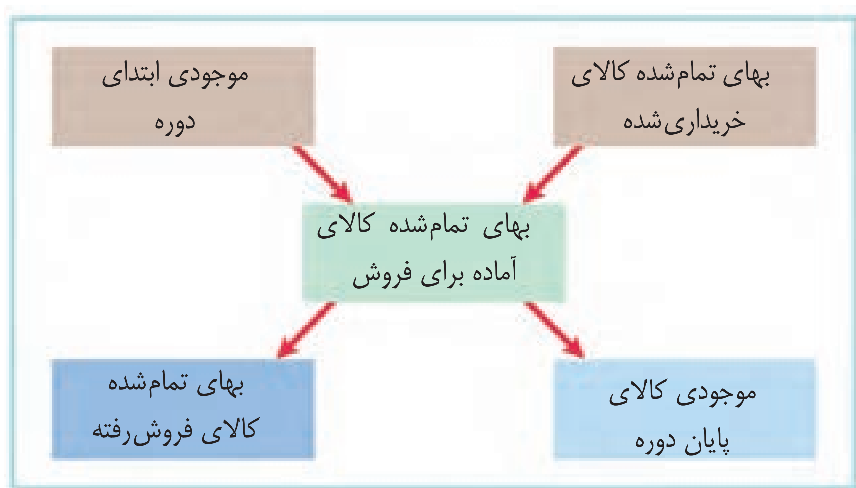
## مطالعه آزاد

شرکت‌های متعددی با استفاده از **روش موجودی به موقع**[1] (JIT)، سطح موجودی‌ها و هزینه‌های انبارداری خود را به حداقل رسانده‌اند. در **روش موجودی به‌موقع**، شرکت تنها زمانی مواد اولیه خریداری و تولید را آغاز می‌کند که از مشتری سفارش خرید کالا را دریافت کرده باشد. **شرکت Dell**، تولیدکننده لپ‌تاپ، به سبب استفاده از این سیستم شهرت یافته است. این شرکت، تولید لپ‌تاپ‌های خود را تنها زمانی آغاز می‌کند که از مشتریان سفارش خرید دریافت کرده باشد. به کارگیری چنین سیستمی، مستلزم وجود تعاملات قوی با تأمین‌کنندگان قطعات و مواد اولیه است که سبب می‌شود مقدار موجودی‌های شرکت نزدیک به صفر باشد. برای مثال، در حالی که در انبار Dell هیچ‌گونه قطعات و مواد اولیه‌ای نگهداری نمی‌شود، این شرکت قادر است، ظرف ۴۸ ساعت، لپ‌تاپ مورد درخواست مشتری را تولید و برای آن‌ها ارسال کند.

[1] Just In Time

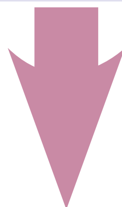
### جریان بهای تمام‌شده

جریان بهای تمام‌شده در شرکت‌های بازرگانی به صورت زیر است: موجودی کالای ابتدای دوره به بهای تمام‌شده کالای خریداری شده در طی دوره افزوده می‌شود تا **بهای تمام شده کالای آماده برای فروش** به دست آید. سپس بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش به بهای تمام‌شدهٔ کالای فروش‌رفته (کالای فروخته شده در دوره جاری) و موجودی کالای پایان دوره (کالایی که در آینده به فروش خواهد رفت) تخصیص می‌یابد. تصویر ۱–۴ این روابط را تشریح می‌کند. شرکت‌ها، برای حسابداری موجودی‌ها یکی از دو سیستم زیر را مورد استفاده قرار می‌دهند: **سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها و سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها.**




تصویر ۱-۴ گردش بهای تمام‌شده

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش | = | موجودی کالای ابتدای دوره | + | بهای تمام‌شده کالای خریداری‌شده |
| بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش | = | موجودی کالای پایان دوره | + | بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته |



موجودی کالای ابتدای دوره + بهای تمام شده کالای خریداری شده = موجودی کالای پایان دوره + بهای تمام شده کالای فروش رفته

## سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها

**هدف مطالعهٔ ۲**

سیستم‌های حسابداری موجودی کالا در شرکت‌های بازرگانی را تشریح کنید.

شرکت در **سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها** در خصوص بهای تمام‌شده کالای خریداری‌شده و فروش‌رفته، اطلاعاتی تفصیلی ثبت و نگهداری می‌کند. این ثبت‌ها به طور مستمر، **مقدار** و **مبلغ** موجودی‌های نزد انبار را نشان می‌دهند. برای مثال، در یک نمایشگاه اتومبیل، حساب موجودی‌ها در هر لحظه ارزش اتومبیل‌های نگهداری‌شده را به تفکیک و به صورت تجمیعی نشان می‌دهد. سیستم‌های اتوماسیون جدید این امکان را فراهم آورده است که واحدهای تجاری دارای کالاهای متعدد و متنوع نیز (مانند فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه و شهروند) از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده کنند. **محاسبه و ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته در فروش، ویژگی بارز سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها است.** به این ترتیب، ثبت فروش کالا در یک سیستم دائمی موجودی‌ها از دو بخش تشکیل می‌شود: **(۱)** شناسایی درآمد فروش و افزایش در دارایی‌ها (وجه نقد یا حساب‌های دریافتنی) و **(۲)** شناسایی بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و کاهش حساب موجودی‌ها.

برای تشریح نحوهٔ ثبت موجودی‌ها در یک سیستم دائمی، فرض کنید **شرکت مهتاب** در نخستین سال فعالیت خود، در تاریخ ۱۸ فروردین ۱۳۸۹، ۱۰,۰۰۰

واحد کالا، به بهای هر واحد ۵۰۰ ریال به طور نسیه (خریداری کرده‌است. این شرکت در تاریخ ۲۵ فروردین، ۸۰۰۰ واحد از این کالاها را به بهای هر واحد ۹۰۰ ریال ) به طور نسیه به فروش رسانید. رویدادهای فوق در یک سیستم دائمی ثبت موجودی‌ها به صورت زیر ثبت می‌شوند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۸ فروردین | موجودی کالا | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های پرداختنی تجاری | | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت خرید کالا به صورت نسیه) | | |

با ثبت آرتیکل فوق، حساب موجودی کالا نشان می‌دهد، در انبار شرکت ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا موجود است. هنگامی که ۸۰۰۰ واحد از این کالا به فروش می‌رسد، با استفاده از آرتیکل زیر، ارزش موجودی کالا نزد انبار اصلاح می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۵ فروردین | حساب‌های دریافتنی تجاری | ۷,۲۰۰,۰۰۰ | |
| | فروش | | ۷,۲۰۰,۰۰۰ |
| | بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | موجودی کالا | | ۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت فروش کالا به صورت نسیه) | | |

ثبت آرتیکل فوق سبب می‌شود، ضمن شناسایی حساب‌های دریافتنی و درآمدفروش به مبلغ ۷,۲۰۰,۰۰۰ ریال، ارزش موجودی کالا در حساب‌های دریافتنی ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یابد. معادل همین مبلغ به حساب بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته انتقال می‌یابد. از طریق حساب‌های دفتر کل در تصویر ۲-۴، می‌توان تأثیر دو آرتیکل بالا را مشاهده کرد.

**بهای تمام شده کالای فروش رفته**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۲۵ فروردین ۴,۰۰۰,۰۰۰ | |

**موجودی کالا**

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱۸ فروردین ۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۴,۰۰۰,۰۰۰ ۲۵ فروردین |
| ۲۵ فروردین مانده ۱,۰۰۰,۰۰۰ | |

تصویر ۲-۴حساب‌های دفتر کل

استفاده از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا باعث می شود، **حساب موجودی کالا همواره، ارزش کالای نزد انبار را نشان دهد**. برای مثال، حساب موجودی کالا نشان می‌دهد که از تاریخ ۱۸ فروردین تا ۲۵ فرودین، ارزش موجودی کالا ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. اما در تاریخ ۲۵ فروردین، با فروش بخشی از موجودی کالا، ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال از این کالاها باقی‌مانده است. هم‌چنین، با ثبت بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، در

هر زمان می‌توان سود ناویژه را اندازه‌گیری کرد.

## سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها

شرکت‌ها،در **سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها**،اطلاعات تفصیلی کالاهای خریداری شده و فروش‌رفته را نگهداری نمی‌کنند. **در این سیستم، بهای تمام شده کالای فروش رفته تنها در پایان دوره حسابداری تعیین می‌شود** و از این رو، به آن سیستم ادواری گفته می‌شود. در این سیستم به منظور تعیین بهای تمام‌شده موجودی‌ها، شرکت‌ها کالاهای نزد انبار را در پایان دوره حسابداری، **شمارش** می‌کنند.

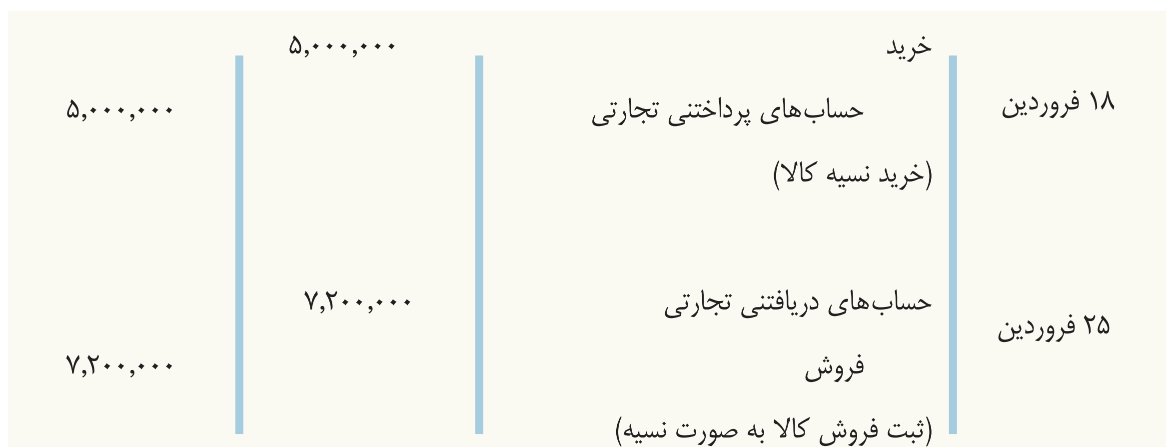
در یک سیستم ادواری، برای تعیین بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، مراحل زیر انجام می‌شود:

۱ بهای تمام‌شده موجودی‌ها در ابتدای دوره مالی تعیین می‌شود؛

۲ بهای تمام‌شده کالای خریداری شده به آن اضافه می‌شود؛

۳ بهای تمام‌شده موجودی‌ها در پایان دوره مالی کسر می‌شود.

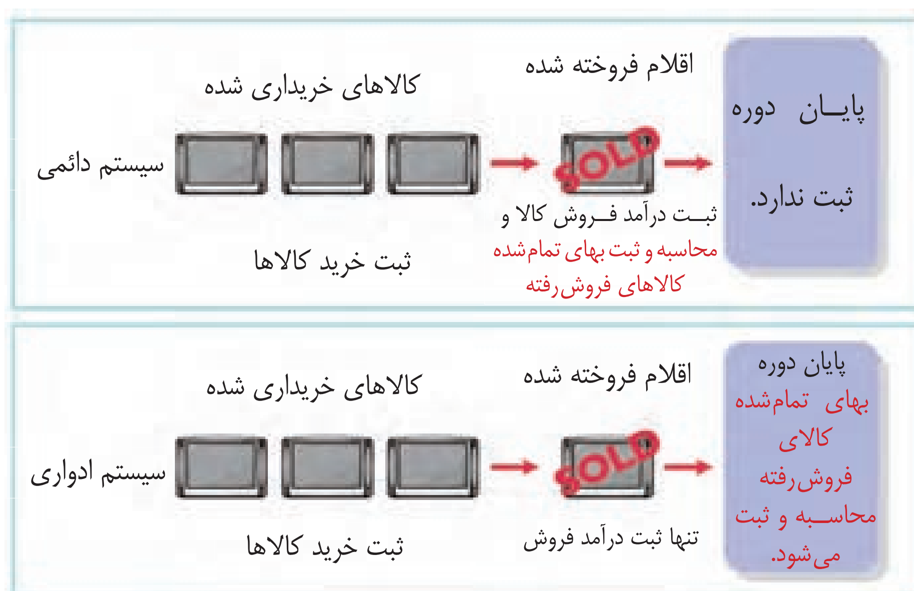
چنان‌چه قصد داشته باشیم، مبادلات مربوط به موجودی کالای **شرکت مهتاب** در طی فروردین‌ماه را در یک سیستم ثبت ادواری موجودی کالا نشان دهیم، خواهیم داشت:



| | | | |
|---|---|---|---|
| | خرید | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱۸ فروردین | حساب‌های پرداختنی تجارتی | | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (خرید نسیه کالا) | | |
| ۲۵ فروردین | حساب‌های دریافتنی تجارتی | ۷,۲۰۰,۰۰۰ | |
| | فروش | | ۷,۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت فروش کالا به صورت نسیه) | | |

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، در آرتیکل‌های ثبت‌شده در سیستم ادواری موجودی کالا، هیچ تلاشی برای نشان‌دادن مقدار یا ارزش موجودی کالا، صورت نمی‌گیرد. هم‌چنین، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته نیز از طریق آرتیکل‌های حسابداری قابل تعیین نیست.

تصویر ۳ـ۴، توالی فعالیت‌ها و زمان تعیین بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته را در این دو سیستم نشان می‌دهد. تصویر ۴ـ۴، این دو سیستم را با استفاده از اطلاعات شرکت مهتاب مقایسه می‌کند.




تصویر ۳ـ۴مقایسه سیستم دائمی و ادواری موجودی کالا

| تاریخ | سیستم دائمی | | | سیستم ادواری | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | شرح | بدهکار | بستانکار | شرح | بدهکار | بستانکار |
| ۱/۱۸ | موجودی کالا<br>حساب‌های پرداختنی | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | خرید<br>حساب‌های پرداختنی | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱/۲۵ | حساب‌های دریافتنی<br>فروش | ۷,۲۰۰,۰۰۰ | ۷,۲۰۰,۰۰۰ | حساب‌های دریافتنی<br>فروش | ۷,۲۰۰,۰۰۰ | ۷,۲۰۰,۰۰۰ |
| | بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته<br>موجودی کالا | ۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۴,۰۰۰,۰۰۰ | **ثبت ندارد** | | |

بهای تمام شده کالای فروش رفته

| | |
|---|---|
| ۱/۲۵ ۴,۰۰۰,۰۰۰ | |

موجودی کالا

| | |
|---|---|
| ۱/ ۱۸ ۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱/ ۲۵ ۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱/ ۲۵ ۱,۰۰۰,۰۰۰ | |

خرید

| | |
|---|---|
| ۱/ ۱۸ ۵,۰۰۰,۰۰۰ | |

تصویر ۴ـ۴ مقایسه سیستم دائمی و ادواری موجودی کالا

## سایر ملاحظات

احتمــالاً، تا به حال متوجه شــده‌اید که اســتفاده از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها، نیازمند انجام فرآیندهای اضافه‌تری اســت. از این رو، بکارگیری سیستم دائمی **پرهزینه‌تر** از سیســتم ادواری اســت. بــه همین دلیل، در گذشته، اغلب شــرکت‌هایی از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده می‌کردند که کالاهایی با ارزش بالا (مانند اتومبیل، مبلمان) به فروش می‌رساندند. افزایش اســتفاده از کامپیوترهــا و بارکدخوان‌ها، این امکان را برای بسیاری از فروشگاه‌ها و شرکت‌ها فراهم ساخته است تا از سیستم دائمی موجودی‌ها استفاده کنند.

سیســتم دائمــی در مقایســه بــا سیســتم ادواری موجودی‌هــا، ایــن امــکان را بــرای شــرکت فراهم مــی‌آورد تــا **کنترل‌هــای مطلوب‌تــری** را بــر روی موجودی‌هــای خــود اعمال کنــد. از آنجا کــه دفاتر حســابداری، مقــدار کالاهایــی کــه بایــد در انبارها موجود باشــد را نشــان می‌دهد، شــرکت با شمارش موجودی‌ها و مقایســه آن با مقدار ثبت‌شده، می‌تواند اضافی یا کســری موجودی‌ها را تعییــن کند و به این وســیله کنترل دقیق‌تری بر موجودی‌ها داشــته باشــد.

از نظر برخی شرکت‌ها، فواید حاصل از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها در مقایســه با مخارج پیاده‌سازی و استفاده از آن، ناچیز است و بنابراین، استفاده از چنین سیســتمی را غیر ضروری یا غیر اقتصادی می‌دانند. با این وجود، اغلب واحدهای تجاری با بکارگیری سیستم ثبت دائمی موجودی کالا، دریافته‌اند که مزایای حاصل از این سیســتم، مخارج مربوط به آن را توجیه می‌کند. به هر حال، شــرکت‌هایی که از سیســتم ثبت ادواری موجودی‌ها استفاده می‌کنند، برای اندازه‌گیری عملکرد خــود باید موجودی‌هــای نزد انبار را شــمارش کنند.

## اضافی یا کسری موجودی‌ها

| هدف مطالعهٔ ۳ |
| --- |
| حسابداری اضافی یا کسری موجودی‌ها را توصیف کنید. |

در سیســتم ادواری، به دلیل عدم نگهداری ســوابق، تعــداد و ارزش کالاهــای فروش‌رفته، بــا توجه به تعداد موجودی‌های باقی‌مانده (فروش‌نرفته) محاســبه می‌شــود. همان‌طور که پیش از این بیان شــد، یکی از مزایای سیستم ثبت دائمی، نگهداری سوابق موجودی‌ها اســت، که از این طریق کنترل بیش‌تری بر موجودی‌ها اعمال می‌شود. زیرا، محاسبات تعداد و بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، مســتقل از تعداد و بهای تمام‌شده موجودی‌ها است. **بنابراین، سیســتم دائمی می‌تواند کســری یا اضافی موجودی‌ها را مشــخص کند. در سیســتم ادواری تعیین کســری و اضافه موجودی‌ها امکان‌پذیر نیست.**

در سیســتم ادواری، کســری یا اضافــه موجودی‌ها از طریــق افزایــش یا کاهــش بهای تمام‌شــده کالای فروش‌رفتــه، بــر ســود خالــص تأثیر می‌گــذارد. در سیســتم ثبت دائمی موجودی‌ها، وجــود مغایرت بین **مانده موجودی‌ها طبق اســناد و دفاتر حسابداری** و **مانــده واقعی موجودی‌ها نزد انبار**، به معنی کســری یا اضافه موجودی‌ها اســت. **کسری موجودی‌ها** زمانی ایجاد می‌شــود که مانده واقعــی موجودی‌ها، کمتر از مانده طبق ثبت‌های حسابداری باشد. برای ثبت کسری موجودی‌ها، حســاب کســری و اضافــه موجودی‌ها بدهکار و حســاب موجودی‌ها، بستانکار می‌شود. اگر مانده واقعی موجودی‌ها بیش از مانده طبق دفاتر باشد، **اضافه موجودی‌ها** ایجاد شــده اســت. در این وضعیت

حساب موجودی‌ها بدهکار و حساب کسری و اضافه موجودی‌ها بستانکار می‌شود.

برای تشریح این موضوع، فرض کنید، شمارش موجودی‌های شرکت سهند نشان می‌دهد ۸۰۰ واحد کالا به بهای تمام‌شده هر واحد ۵۰۰۰ ریال در انبار موجود است. طبق حساب موجودی‌ها در دفتر کل، باید ۱۰۰۰ واحد کالا به بهای تمام‌شده ۵,۰۰۰,۰۰ میلیون ریال موجود باشد. بر اساس این اطلاعات، شرکت سهند ۲۰۰ واحد کالا به جمعاً به بهای تمام‌شده ۱,۰۰۰,۰۰ ریال (۵۰۰۰×۲۰۰) کسری دارد که آن را به صورت زیر در دفاتر خود ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | کسری یا اضافه موجودی‌ها | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | موجودی کالا | | ۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت کسری موجودی‌ها) | | |

**در پایان دوره حسابداری، مانده حساب کسری یا اضافه موجودی‌ها در بخش سایر درآمدها (هنگامی که این حساب مانده بستانکار دارد) و هزینه ها(هنگامی که این حساب مانده بدهکار دارد) صورت سود و زیان گزارش شده، به سود یا زیان خالص دوره منظور می‌شود.**

## تعیین مقدار موجودی‌ها

صرف‌نظر از این که از سیستم دائمی یا ادواری موجودی‌ها استفاده می‌شود، تمام شرکت‌ها باید در پایان دوره مالی، مقدار (تعداد) موجودی‌های خود را شمارش کنند. هنگامی‌که شرکت از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا استفاده می‌کند، شمارش مقدار موجودی‌ها با دو هدف صورت می‌گیرد: (۱) **کنترل درستی ثبت موجودی‌ها در دفاتر و (۲) تعیین موجودی‌هایی که به دلیل اتلاف مواد اولیه، حمل نادرست یا سرقت کالا، از دست رفته است.** شرکت‌هایی که از سیستم ادواری موجودی استفاده می‌کنند، شمارش تعداد موجودی‌ها را با دو هدف متفاوت انجام می‌دهند: **۱) تعیین موجودی کالا در تاریخ ترازنامه ۲) تعیین بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته در طی دوره.**

تعیین مقدار موجودی‌ها شامل دو مرحله است:

۱) شمارش تعداد کالای موجود نزد انبار و

۲) تعیین مالکیت این کالاها.

### شمارش مقدار موجودی‌ها

شمارش مقدار موجودی‌ها، مستلزم شمارش تعداد، وزن‌کشی، یا اندازه‌گیری تمامی انواع موجودی‌ها است. در بسیاری از شرکت‌ها، شمارش موجودی‌ها کار دشواری محسوب می‌شود. برای مثال، در خرده‌فروشی‌هایی مانند فروشگاه‌های شهروند، موجودی‌ها از هزاران کالای متفاوت تشکیل شده است. شمارش موجودی کالا، معمولاً هنگامی دقیق‌تر انجام می‌شود که در طول مدت زمان شمارش، خرید یا فروش کالا متوقف شود. به این منظور، شمارش موجودی‌ها، اغلب در پایان دوره حسابداری یا زمانی که فعالیت‌های تجاری در پایین‌ترین سطح قرار دارد، انجام می‌شود.

## تعیین مالکیت کالاها

**هدف مطالعهٔ ۴**

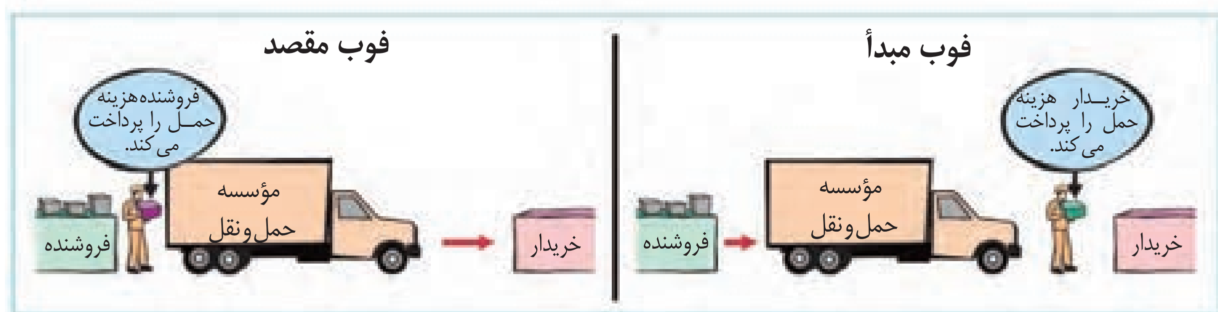
ملاحظات حسابداری مربوط به مالکیت موجودی‌ها را شرح دهید.

یکی از مسائل چالش‌برانگیز در محاسبه ارزش موجودی‌ها، تعیین مالکیت کالاهای شمارش شده است. برای تعیین مالکیت کالاها، دو سؤال باید پاسخ داده شود: آیا تمامی کالاهای شمارش‌شده، به شرکت تعلق دارد؟ آیا کالاهایی در تملک شرکت وجود دارد که شمارش نشده باشند؟ به عبارت دیگر، سؤال نخست به وجود **کالای امانی دیگران نزد شرکت** اشاره دارد و دومین سؤال به **کالای امانی شرکت نزد دیگران** و هم‌چنین **کالای در راه** می‌پردازد.

### کالای در راه

یکی از موضوعات پیچیده در تعیین مالکیت، کالای در راه است. **کالای در راه**، به کالاهای خریداری شده توسط شرکت اطلاق می‌شود که در پایان دوره، در راه رسیدن به شرکت است. برای شمارش دقیق موجودی‌ها، شرکت باید مالکیت این کالاها را تعیین کند. کالاهایی جزء موجودی‌های پایان دوره محسوب می‌شوند که از نظر قانونی، شرکت مالک آن کالاها باشد. مالکیت قانونی، به واسطه شرایط فروش، تعیین می‌شود. دو نوع متداول این شروط در تصویر ۵-۴ تشریح شده است. هنگامی‌که شرط فروش، **تحویل کالا در محل بارگیری در مبدأ**، فوب مبدأ، است، مالکیت کالاها در زمانی به خریدار منتقل می‌شود که مؤسسه حمل‌کننده، کالا را از فروشنده دریافت می‌کند. **در فوب مبدأ[1] کلیه هزینه‌های بیمه و حمل کالا از درب انبار فروشنده بر عهده خریدار است و خریدار این هزینه‌ها را به بهای تمام‌شده کالای خریداری‌شده اضافه می‌کند.** هنگامی‌که شرط فروش، **تحویل در محل تخلیه مقصد**، فوب مقصد[2]، است، مالکیت کالا تا زمان دریافت کالا توسط خریدار، در اختیار فروشنده است. در زمان دریافت کالا توسط خریدار، مالکیت از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود. **در فوب مقصد، هزینه‌های بارگیری، حمل و بیمه تا درب انبار خریدار، بر عهده فروشنده است. فروشنده، این هزینه‌ها را به عنوان هزینه‌های توزیع و فروش، جزء هزینه‌های عملیاتی محسوب می‌کند.**

منظور نکردن کالای در راه در موجودی کالا، ممکن است مقدار و مبلغ موجودی کالای گزارش شده در پایان دوره را به شدت گمراه‌کننده سازد. برای مثال، فرض کنید که **فروشگاه مهر** در تاریخ ۲۹ اسفند، تعداد ۲۰,۰۰۰ واحد کالا در اختیار دارد. هم‌چنین، اقلام زیر کالای در راه محسوب می‌شوند: ۱) فروش ۱۵۰۰ واحد کالای فروش رفته و ارسال‌شده در تاریخ ۲۹ اسفند با شرط فروش فوب مقصد و ۲) ۲۵۰۰ واحد کالای خریداری شده در تاریخ ۲۹ اسفند با شرط فوب




تصویر ۵-۴ شرایط فروش

[1] Free on board (FOB) shipping point
[2] FOB destination

مبـدأ. در این مثال، فروشـگاه مهر، مالکیت قانونی هر دوی ۱۵۰۰ واحد کالای فروخته‌شـده و ۲۵۰۰ واحد کالای خریداری‌شـده را در اختیار دارد. بنابراین، باید آن‌ها را جزء موجودی‌های خود محسوب کند. اگر این فروشـگاه این کالاها را در موجودی‌های خود منظور نکند، مقدار موجودی‌های خود را ۴۰۰۰ واحد (کمتر از واقع نشان داده است.

**کالاهای امانی**

در برخی از شـرکت‌ها، نگهداری و فروش کالاهای متعلق به دیگران، امری متداول است. این شرکت‌ها در ازای فروش این کالاها، مبلغی کارمزد دریافت می‌کنند که بـه آن **حق‌العمل** گفته می‌شـود. به ایـن ترتیب، کالاهای سایر شرکت‌ها که نزد واحد تجاری نگهداری می‌شود، **کالای امانی** نامیده می‌شود.

برای تشـریح موضـوع، فرض کنید آقـای احمدی اتومبیـل خود را برای فروش در اختیار گالری اتومبیل صادقـی قرار دهـد و توافق شـود در صورت فروش اتومبیـل، مبلغـی به عنـوان حق‌الزحمه به فروشـنده پرداخت شـود. در چنین حالتی، مالکیـت اتومبیل به گالری اتومبیل صادقی منتقل نشده است و این اتومبیل جزء کالاهای امانی این فروشـگاه است. به طور کلی، در شـمارش موجودی‌هـا، کالاهای امانـی، به عنوان کالای واحد تجاری محسوب نمی‌شود.

## مثال!

شـرکت لطیفی شمارش موجودی کالای خود را به پایان رسـانده است. ارزش کل کالای شمارش‌شده ۲ میلیارد ریال است. در صورتی‌که اطلاعات زیر در دسترس باشد، چه تأثیری بر ارزش موجودی‌ها خواهد داشت:

۱- ۱۵۰ میلیون ریال از کالای شمارش‌شده، امانی بوده است.

۲- کالای خریداری‌شـده‌ای به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال با شـرط فوب مبدأ، در موجودی شمارش‌شـده لحاظ نشـده است.

۳- شـرکت کالای فروش‌رفته و بارگیری شـده‌ای به ارزش ۱۲۰ میلیون ریال با شرط فوب مبدأ، را در موجودی پایان دوره لحاظ نکرده است.

### پاسخ:

کالای امانی به ارزش ۱۵۰ میلیون ریال باید از موجودی کالای شمارش‌شده، کسر شود. کالای خریداری‌شده به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال با شرط فوب مبدأ، باید به موجودی کالای شمارش‌شده اضافه شود. کالای فروش‌رفته و ارسال‌شده با شرط فوب مبدأ، به درستی در موجودی کالای شمارش‌شده، اعمال نشده است. با توجه به موارد فوق، ارزش موجودی کالای شرکت لطیفی ۱,۹۵۰ میلیون ریال (۱۰۰+۱۵۰−۲۰۰۰) خواهد بود.

پس از آن‌که شـرکت مقـدار موجودی‌ها را تعیین کرد، از بهای تمام‌شـده هر واحد کالای شمارش‌شده برای محاسبه کل ارزش (بهای تمام‌شده) موجودی‌ها و بهای تمام شـده کالای فروش رفته استفاده می‌کند. در صورتی‌کـه شـرکت، اقلام موجودی خـود را در زمان‌های مختلف و بـه مبالغ متفاوت خریداری کرده باشد، فرآیند تعیین بهای تمام‌شده موجودی‌ها و کالای فروش‌رفته می‌تواند بسیار پیچیده باشد.

برای مثـال، فرض کنید **فروشـگاه لـوازم تصویری ارژنـگ** سـه دسـتگاه تلویزیـون کاملاً مشـابه را در تاریخ‌های متفاوت بـه قیمت‌های ۷ میلیون ریال، ۷/۵ میلیـون ریال و ۸ میلیون ریال خریداری کرده اسـت. در طـول سـال، دو دسـتگاه از ایـن تلویزیون‌ها هر کـدام به قیمت ۱۲ میلیون ریال به فروش رفته اسـت. ایـن اطلاعات در تصویر ۶-۴ خلاصه شـده اسـت.

| | | |
|---|---|---|
| **خریدها** | | |
| ۳ خرداد | ۱ دستگاه | ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| ۵ مهر | ۱ دستگاه | ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال |
| ۲۲ دی | ۱ دستگاه | ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| **فروش** | | |
| ۱ بهمن | ۲ دستگاه | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۱۲,۰۰۰,۰۰۰×۲) |

تصویر ۶-۴ ارزش‌یابی موجودی‌ها

بر مبنای این‌که کدام تلویزیون‌ها فروش رفته است، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته متفاوت خواهد بود. برای مثال، بهای تمام‌شـده کالای فروش‌رفته می‌تواند ۱۴,۵۰۰,۰۰۰ ریـال (۷,۵۰۰,۰۰۰+۷,۰۰۰,۰۰۰) یـا ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریـال (۷,۰۰۰,۰۰۰+۸,۰۰۰,۰۰۰) یـا ۱۵,۵۰۰,۰۰۰ (۷,۵۰۰,۰۰۰+۸,۰۰۰,۰۰۰) باشد. در ادامه روش‌های مختلف ارزش‌یابی (تعیین بهای تمام‌شـده) موجودی‌ها و کالای فروش‌رفته بحث می‌شود.

## شناسایی ویژه

اگـر فروشـگاه ارژنـگ، دو دسـتگاه تلویزیـون خریداری‌شـده در تاریخ‌هـای ۳ خـرداد و ۲۲ دی را فروختـه باشـد، بهای تمام‌شـده کالای فروش‌رفته ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۷,۰۰۰,۰۰۰+۸,۰۰۰,۰۰۰) و ارزش موجـودی کالا ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. بنابراین، اگر فروشـگاه ارژنگ بتواند به صورت مشخص، اقلام فروش‌رفتـه و اقلام باقی‌مانـده را تعیین کند، می‌تواند از **روش شناسـایی ویژه** برای ارزش‌یابی موجودی کالا استفاده کند. با استفاده از این روش، شرکت‌ها می‌توانند به طور دقیق ارزش موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته را تعیین کنند.

استفاده از روش شناسایی ویژه، نیازمند آن است که شرکت‌ها، بهای تمام‌شده هر یک از اقلام موجودی‌ها را به صورت مجزا ثبت و نگهداری کنند. معمولاً استفاده از روش شناسـایی ویژه، تنها برای اقلامی با تعداد کم و ارزش بالا امکان‌پذیر اسـت و باید بتوان به صورت کاملاً مشـخص، ارزش خرید هر قلم را از زمان خرید تا زمان فروش ردیابی کرد. نمونه کالاهایی که می‌توان روش شناسـایی ویژه را برای آن‌ها به کار برد، عبارتند

از: اتومبیل‌ها، آپارتمان‌ها و جواهرات گران قیمت.

ورود تجهیزات الکترونیکی جدید، مانند بارکد خوان‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی یارانه‌ای این امکان را به وجود آورده است که در تمامی صنوف از روش شناسایی ویژه، برای ارزش‌یابی موجودی کالا استفاده شود. با این وجود، روش شناسایی ویژه در عمل، به ندرت استفاده می‌شود. به عنوان یک راه کار جای‌گزین، به جای ردیابی بهای تمام‌شده هر قلم کالا، شرکت‌ها در مورد این‌که کدام کالاها به فروش رفته است، فرض‌هایی بکار می‌گیرند که به **فرض‌های جریان بهای تمام‌شده،** شهرت یافته‌اند.

## فرض‌های جریان بهای تمام شده

| هدف مطالعهٔ ۵ |
| --- |
| فرض های جریان بهای تمام‌شده موجودی‌ها را توصیف کنید. |

از آن‌جا که بکارگیری روش شناسایی ویژه، اغلب غیر عملی است، روش‌های دیگری برای اندازه‌گیری جریان بهای تمام‌شده طراحی شده‌است. تفاوت این روش‌ها با شناسایی ویژه، در جریان‌های فرضی بهای تمام‌شده قرار دارد. به این معنی که حسابداران دراین مورد که کدام کالاها به فروش رفته است، فرض‌هایی اختیار می‌کنند که ممکن است با جریان‌های واقعی کالاها متفاوت باشد. سه روش جریان فرضی بهای تمام‌شده وجود دارد:

۱ اولین صادره از اولین وارده[۱] (فایفو)

۲ اولین صادره از آخرین وارده (لایفو)

۳ میانگین

**از نظر حسابداری، هیچ الزامی وجود ندارد که فرض جریان بهای تمام‌شده با جابه‌جایی‌های واقعی کالاها، انطباق داشته باشد. این مدیریت شرکت است که روش مناسب جریان بهای تمام‌شده را انتخاب می‌کند.**

## فرض‌های جریان بهای تمام‌شده در سیستم ادواری ثبت موجودی‌ها

به منظور تشریح فرض‌های متفاوت جریان بهای تمام شده در یک سیستم ادواری ثبت موجودی‌ها از اطلاعات فروشگاه حسینی که در تصویر ۷-۴ ارائه شده است، استفاده می‌شود.

| تاریخ | شرح | تعداد | بهای هر واحد | کل بهای تمام شده |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ۱ فروردین | موجودی ابتدای دوره | ۱۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۵ خرداد | خرید | ۲۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۴ شهریور | خرید | ۳۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۷ بهمن | خرید | ۴۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| | کل | ۱۰۰۰ | | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۷-۴ بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش

این فروشگاه ۱۰۰۰ واحد کالا در اختیار دارد که می‌تواند در طول سال آن‌ها را به فروش رساند. کل بهای تمام‌شده این واحدها، ۱۲۰ میلیون ریال است. شمارش عینی موجودی کالا در پایان دوره مالی نشان

[۱] First in first out (FIFO)

می‌دهد که در تاریخ ۲۹ اسفند، ۴۵۰ واحد کالا موجود است و بنابراین در طی دوره، ۵۵۰ واحد (۴۵۰−۱۰۰۰) کالا به فروش رفته است. سؤال این است که از چه قیمتی برای محاسبه بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و بهای تمام‌شده موجودی کالا استفاده شود؟

می‌دانیم که جمع بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره، برابر با ۱۲۰ میلیون ریال–بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش–است.

**اولین صادره از اولین وارده (FIFO)**

**روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)** فرض می‌کند، **کالاهایی که زودتر** خریداری شده است، **زودتر** از سایر کالاها نیز فروخته خواهد شد. در اغلب واحدهای بازرگانی، روش فایفو با جریان واقعی کالاها سازگار است؛ زیرا اغلب شرکت‌ها تمایل دارند، کالایی را که زودتر خریداری کرده‌اند، زودتر از کالاهای دیگر به فروش برسانند.

در روش فایفو، بهای تمام‌شده کالاهایی که زودتر خریداری شده است، به عنوان بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته در نظر گرفته می‌شود. حتی اگر کالایی که زودتر خریداری شده است، هنوز به فروش نرسیده باشد، می‌توان از روش اولین صادره از اولین وارده استفاده کرد. برای مثال، در یک انبار سیمان، پاکت‌های سیمانی که دیرتر خریداری شده است، در دسترس‌تر است و بنابراین زودتر نیز به فروش می‌رسد. با این وجود، می‌توان از روش فایفو برای ارزش‌یابی موجودی کالاهای این نوع شرکت‌ها نیز استفاده کرد.

تصویر ۸–۴ تخصیص بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش فروشگاه حسینی را با فرض (FIFO) نشان می‌دهد.

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

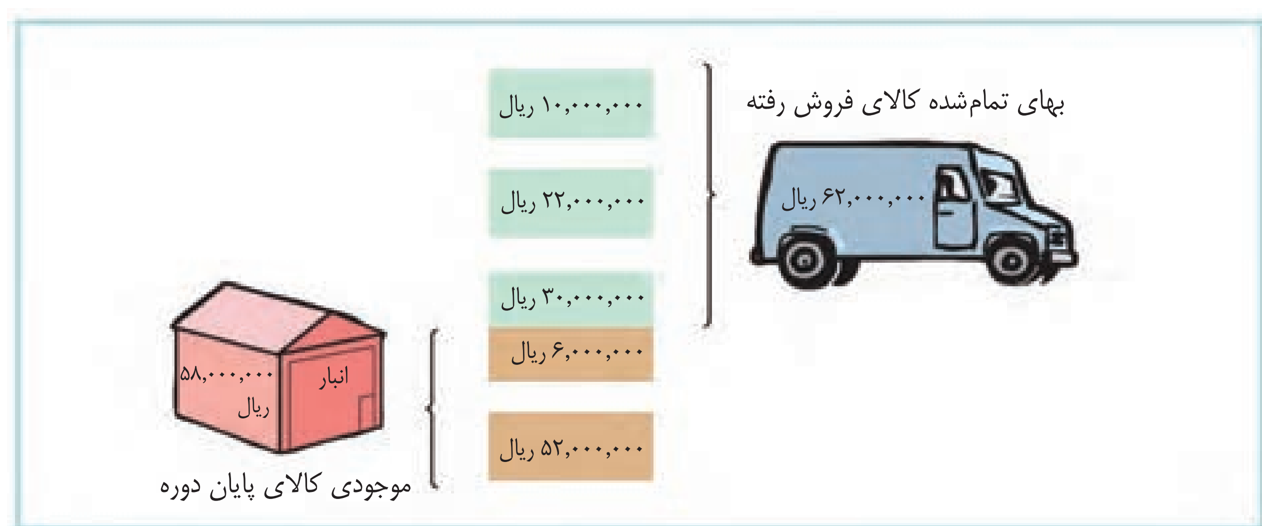
| تاریخ | شرح | تعداد | بهای هر واحد | کل بهای تمام شده |
|---|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | موجودی ابتدای دوره | ۱۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۵ خرداد | خرید | ۲۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۴ شهریور | خرید | ۳۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۷ بهمن | خرید | ۴۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| | کل | ۱۰۰۰ | | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

مرحله ۱: موجودی کالای پایان دوره

| تاریخ | تعداد | بهای هر واحد | کل |
|---|---|---|---|
| ۲۷ بهمن | ۴۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۴ شهریور | ۵۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل | ۴۵۰ | | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ |

مرحله ۲: بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته

| | |
|---|---|
| بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: موجودی پایان دوره | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ |




تصویر ۸-۴ تخصیص بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش به روش فایفو در سیستم ادواری موجودی‌ها

از آن‌جاکه در روش فایفو فرض می‌شود، کالایی که زودتر خریداری شده است، زودتر نیز به فروش می‌رسد، بنابراین، موجودی کالای پایان دوره از محل آخرین خریدها است. یعنی، **طبق روش فایفو، شرکت‌ها از طریق تخصیص آخرین قیمت‌های خرید به موجودی کالای باقی‌مانده، ارزش موجودی پایان دوره خود را محاسبه می‌کنند.**

در مثال بالا، فروشگاه حسینی، ۴۵۰ واحد موجودی کالای پایان‌دوره خود را با استفاده از قیمت آخرین خریدها (۴۰۰ واحد به قیمت هر واحد ۱۳۰,۰۰۰ ریال و ۵۰ واحد به قیمت هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ ریال) محاسبه می‌کند. پس از آن، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته با کسر ارزش موجودی کالا از بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش به دست می‌آید. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته را می‌توان از طریق تخصیص قیمت‌های نخستین خریدها نیز محاسبه کرد.

در مثال بالا، فروشگاه حسینی در طی سال ۵۵۰ واحد کالا به فروش رسانده است که ۱۰۰ واحد آن از محل موجودی ابتدای دوره به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال، ۲۰۰ واحد از محل خرید در ۱۵ خرداد به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال و ۲۵۰ واحد از محل خرید ۲۴ شهریور به بهای هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ است. به این ترتیب بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌شود.

| تاریخ | تعداد | بهای هر واحد | کل بهای تمام شده |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | ۱۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰ریال | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۵ خرداد | ۲۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۴ شهریور | ۲۵۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل | ۵۵۰ | | ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر۹-۴ تأیید بهای تمام‌شده کالاهای فروش‌رفته

### اولین صادره از آخرین وارده

در **روش اولین صادره از آخرین وارده (لایفو)** فرض می‌شود، **آخرین کالاهای** خریداری شده، زودتر به فروش می‌رسند. برای مثال، در انبارهای گچ و سیمان و ذغال، جریان واقعی خروج این محصولات از انبار با فرض لایفو سازگار است. با این وجود، در اغلب موارد، فرض لایفو به ندرت با جریان واقعی کالاها انطباق دارد. همان گونه که پیش از این بیان شد، تمامی روش های جریان فرضی بهای تمام شده، از جمله روش لایفو، در تمامی انواع فعالیت‌های تجاری قابل به کارگیری است و لزومی ندارد که جریان واقعی کالا با فرض جریان بهای تمام شده در روش لایفو یکسان باشد[1].

بر اساس روش لایفو، بهای آخرین خریدها در محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود. تصویر ۱۰-۴، تخصیص بهای تمام شده

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

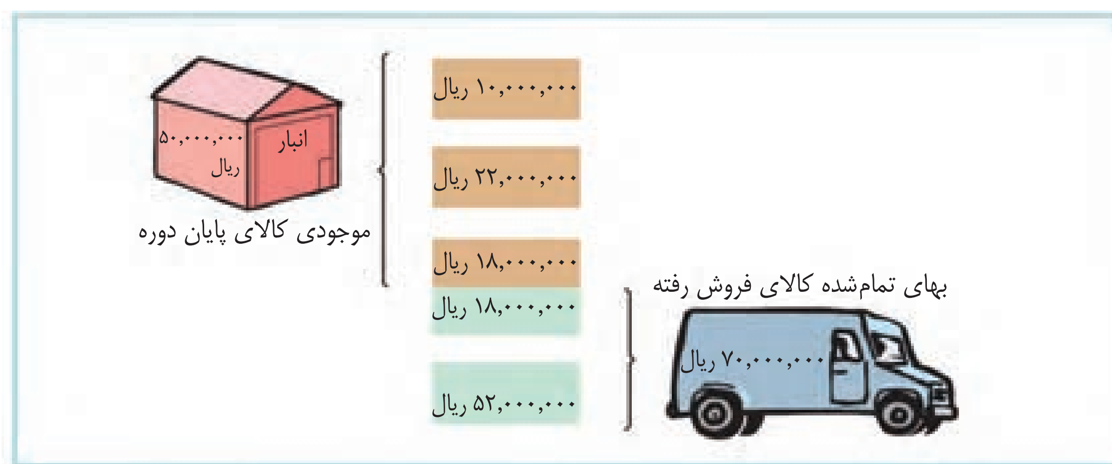
| تاریخ | شرح | تعداد | بهای هر واحد | کل بهای تمام‌شده |
|---|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | موجودی ابتدای دوره | ۱۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۵ خرداد | خرید | ۲۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۴ شهریور | خرید | ۳۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۷ بهمن | خرید | ۴۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| | کل | ۱۰۰۰ | | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

مرحله ۱: موجودی کالای پایان دوره

| تاریخ | تعداد | بهای هر واحد | کل |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | ۱۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۵ خرداد | ۲۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۴ شهریور | ۱۵۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل | ۴۵۰ | | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |

مرحله ۲: بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته

| | |
|---|---|
| بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: موجودی پایان دوره | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ |




تصویر ۱۰-۴ تخصیص بهای تمام‌شده کالای اماده برای فروش به روش لایفو در سیستم ادواری موجودی‌ها

[1] بر اساس بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۸، با عنوان "حسابداری موجودی مواد و کالا"، از بین مفروضات جریان هزینه، تنها استفاده از روش‌های شناسایی ویژه، اولین صادره از اولین وارده و میانگین مجاز می‌باشد. بنابراین، در ایران، شرکت ها نمی توانند از روش اولین صادر از آخرین وارده (لایفو) استفاده کنند.

کالای آماده برای فروش را به موجودی کالای پایان دوره و کالای فروش رفته در روش اولین صادره از آخرین وارده نمایش می‌دهد.

از آن‌جا که در روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود، کالاهای فروش‌رفته از محل آخرین خریدها است، بنابراین، موجودی کالای پایان دوره بر اساس قیمت‌های اولین (قدیمی‌ترین) خریدها ارزش‌گذاری می‌شود. به عبارت دیگر، **طبق روش اولین صادره از آخرین وارده، بهای تمام شده موجودی‌های پایان دوره، از محل قیمت اولین کالاهای آماده برای فروش تعیین می‌شود.**

در مثال فوق، ۴۵۰ واحد موجودی کالای پایان دوره فروشگاه حسینی با قیمت‌های، موجودی کالای ابتدای دوره (۱۰۰ واحد برای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال)، خرید ۱۵ خرداد (۲۰۰ واحد به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال) و نهایتاً خرید ۲۴ شهریور (۱۵۰ واحد به بهای هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ ریال) ارزش‌گذاری شده است. در گام بعدی، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته از طریق کم کردن بهای موجودی کالای پایان دوره از بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش محاسبه می‌شود.

بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته را می‌توان از طریق قیمت‌گذاری ۵۵۰ واحد کالای فروش‌رفته نیز محاسبه کرد. تصویر ۱۱-۴ نحوه محاسبه بهای تمام‌شده به این روش را نشان می‌دهد. توجه داشته باشید که از محل ۳۰۰ واحد کالای خریداری شده در تاریخ ۲۴ شهریور، تنها ۱۵۰ واحد کالا به فروش رفته است.

| تاریخ | تعداد | بهای هر واحد | کل بهای تمام شده |
|---|---|---|---|
| ۲۷ بهمن | ۴۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰ریال | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۴ شهریور | ۱۵۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل | ۵۵۰ | | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر۱۱-۴ تأیید بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته

در سیستم ادواری موجودی کالا، بدون آن‌که به تاریخ خرید کالا توجه شود، کل کالای خریداری شده در طول دوره برای اولین فروش در دسترس است.

### روش میانگین

**روش میانگین**، بهای تمام شده کالای آماده برای فروش را بر مبنای **میانگین موزون بهای یک واحد کالا**، به موجودی پایان دوره و کالای فروش رفته، تخصیص می‌دهد. روش میانگین فرض می‌کند که کالاها ماهیتی یکسان دارند. تصویر ۱۲-۴ فرمول و نمونه‌ای از محاسبه بهای تمام‌شده یک واحد کالا ، بر مبنای میانگین موزون را نشان می‌دهد.

پس از محاسبه میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد، با ضرب این ارزش در تعداد کالای موجود در پایان دوره، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره محاسبه می‌شود. تصویر ۱۳-۴ تخصیص بهای تمام شده کالای آماده برای فروش فروشگاه حسینی را با استفاده از روش میانگین نمایش می‌دهد.

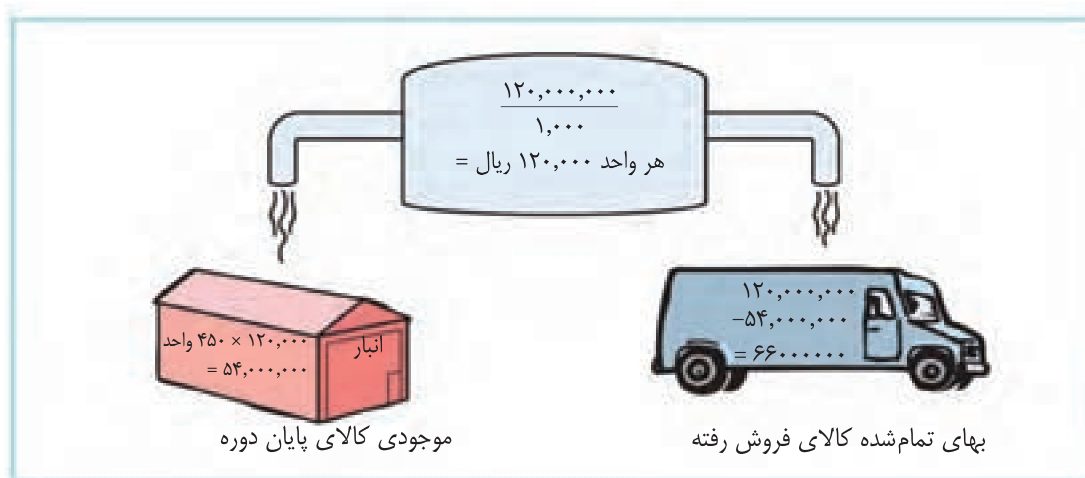
| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| کل تعداد واحد های آماده برای فروش | ÷ | بهای تمام شده کالای آماده برای فروش | = | میانگین موزون بهای یک واحد کالا |
| | | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰÷۱۰۰۰ | = | ۱۲۰,۰۰۰ریال |

تصویر ۱۲-۴ فرمول میانگین موزون بهای یک واحد کالا

| بهای تمام شده کالای آماده برای فروش | | | | |
|---|---|---|---|---|
| تاریخ | شرح | تعداد | بهای هر واحد | کل بهای تمام‌شده |
| ۱ فروردین | موجودی ابتدای دوره | ۱۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۵ خرداد | خرید | ۲۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۴ شهریور | خرید | ۳۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۷ بهمن | خرید | ۴۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| | کل | ۱۰۰۰ | | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

| مرحله ۱: موجودی کالای پایان دوره | | | | |
|---|---|---|---|---|
| بهای هر واحد | | تعداد | | کل |
| ۱۲۰,۰۰۰ | = | ۱۰۰۰ | ÷ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۲۰۰۰۰ | × | ۴۵۰ | = | ۵۴,۰۰۰,۰۰۰ |

| مرحله ۲: بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | |
|---|---|
| بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: موجودی پایان دوره | ۵۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۶۶,۰۰۰,۰۰۰ |




تصویر ۱۳-۴ تخصیص بهای تمام‌شده کالای اماده برای فروش به روش میانگین در سیستم ادواری موجودی‌ها

## روش‌های جریان بهای تمام‌شده موجودی‌ها در سیستم‌های دائمی موجودی کالا

اگر یک شرکت از سیستم دائمی موجودی‌ها استفاده کند، چه روش‌هایی برای ارزش‌یابی موجودی کالا را می‌تواند به کار گیرد؟ مشابه با سیستم‌های ادواری، سه روش (۱) اولین صادره از اولین وارده (فایفو)، (۲) اولین صادره از آخرین وارده (لایفو) و (۳) میانگین را می‌توان در یک سیستم دائمی موجودی‌ها استفاده کرد.

برای تشریح کاربرد این سه فرض جریان بهای تمام شده، از مثال فروشگاه حسینی استفاده می‌شود. برای به کارگیری فرض‌های جریان بهای تمام‌شده در یک سیستم دائمی ثبت موجودی‌ها، علاوه بر تاریخ‌های خرید، باید از مقدار و تاریخ‌های فروش نیز آگاهی داشت. تصویر ۱۴-۴ این اطلاعات را برای فروشگاه حسینی نشان می‌دهد.

| فروشگاه حسینی | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| تاریخ | شرح | تعداد | بهای یک واحد | بهای کل | تعداد موجودی‌ها |
| ۱ فروردین | موجودی ابتدای دوره | ۱۰۰واحد | ۱۰۰,۰۰۰ریال | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ریال | ۱۰۰واحد |
| ۱۵ خرداد | خرید | ۲۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۰۰ |
| ۳۰ تیر | فروش | ۲۵۰ | | | ۵۰ |
| ۲۴ شهریور | خرید | ۳۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۵۰ |
| ۱۰ آذر | فروش | ۳۰۰ | | | ۵۰ |
| ۲۷ بهمن | خرید | ۴۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۵۰ |

تصویر ۱۴-۴ تعداد موجودی‌ها و بهای تمام‌شده

| تاریخ | خریدها | بهای تمام شده کالای فروش رفته | مانده (تعداد و بهای تمام شده) |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ریال (۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰) |
| ۱۵ خرداد | (۱۱۰,۰۰۰ریال×۲۰۰) | | ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ریال { (۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰) (۲۰۰×۱۱۰,۰۰۰) |
| ۳۰ تیر | | ۲۶,۵۰۰,۰۰۰ریال { (۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰) (۱۵۰×۱۱۰,۰۰۰) | ۵,۵۰۰,۰۰۰ریال(۵۰×۱۱۰,۰۰۰) |
| ۲۴ شهریور | (۱۲۰,۰۰۰ریال×۳۰۰) | | ۴۱,۵۰۰,۰۰۰ریال { (۵۰×۱۱۰,۰۰۰) (۳۰۰×۱۲۰,۰۰۰) |
| ۱۰ آذر | | ۳۵,۵۰۰,۰۰۰ریال { (۵۰×۱۱۰,۰۰۰) (۲۵۰×۱۲۰,۰۰۰) | ۶,۰۰۰,۰۰۰ریال (۵۰×۱۲۰,۰۰۰) |
| ۲۷ بهمن | (۱۳۰,۰۰۰ریال×۴۰۰) | | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال { (۵۰×۱۲۰,۰۰۰) (۴۰۰×۱۳۰,۰۰۰) |

تصویر ۱۵-۴ سیستم دائمی- فایفو

### اولین صادره از اولین وارده

شـــرکت طبق روش اولیـــن صـــادره از اولین وارده (فایفو)، بهای تمام‌شـــده کالای فروش‌رفته خود را از محل اولین کالای در دسترس **قبل از هر فروش** تعیین می‌کند. بنابراین، بهای تمام‌شـــده کالای فروخته شـــده (۲۵۰ واحـــد) در تاریخ ۳۰ تیرماه، ابتدا از محل (۱۰۰

واحد) موجودی کالای ابتدای دوره (به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریـال) و مابقی (۱۵۰ واحد) از محل کالای خریداری شده در تاریخ ۱۵ خرداد (به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰) محاسـبه می‌شـود.بنابراین، در تاریـخ ۳۰ تیر، موجودی کالا متشـکل از ۵۰ واحد (۲۵۰-۳۰۰) به بهای هـر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. فروش انجـام گرفته در تاریخ ۱۰ آذر، ابتـدا از محل این ۵۰ واحد و مابقی (۲۵۰ واحد) از محل خرید ۲۴ شهریور انجام گرفته است.

در نهایت، موجودی کالای پایان دوره متشکل از ۵۰ واحد کالای باقیمانده از خرید ۲۴ شهریور (به بهای هر واحـد ۱۲۰,۰۰۰ ریال) و ۴۰۰ واحد کالای خریداری شـده در تاریخ ۲۷ بهمن خواهد بـود. تصویر ۱۵-۴ نحوه محاسـبه موجودی کالا، تحت روش فایفو را در سیستم دائمی موجودی کالا نشان می‌دهد.در نتیجه به کارگیری روش فایفو در سیستم دائمی موجودی کالا، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۳۵،۵۰۰،۰۰۰+۲۶،۵۰۰،۰۰۰) خواهـد بود و بنابراین ارزش موجودی کالای پایان دوره ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

اگر این نتایج را با محاسـبات مربوط به روش فایفو در سیسـتم ادواری مقایسـه کنید، متوجه خواهید شد کـه فرض فایفـو در هر دو سیسـتم ادواری و دائمی موجودی کالا به نتایج یکسـانی منجر خواهد شد. در هـر دو مورد، بهای تمام شـده کالای فروش رفته ۶۲ میلیون ریـال و ارزش موجودی کالای پایان دوره ۵۸ میلیون ریال است.

**اولین صادره از آخرین وارده**

بر اساس روش اولین صادره از آخرین وارده در یک سیسـتم دائمی موجودی کالا، شرکت بهای تمام شده کالای فروش رفته را از محل آخرین خریدهای قبل از فروش محاسبه می‌کند. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در تاریخ ۳۰ تیرماه، از محل ۲۰۰ واحد کالای خریداری شـده در تاریخ ۱۵ خرداد به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال و ۵۰ واحد موجودی کالای ابتدای دوره به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال تشـکیل شده است.

در نتیجـه، بهـای تمـام شـده کالای فـروش رفته ۶۳,۰۰۰,۰۰۰ ریـال (۳۶،۰۰۰،۰۰۰+۲۷،۰۰۰،۰۰۰) و موجـودی کالای پایان دوره متشـکل از ۵۰ واحد از محل موجودی کالای ابتـدای دوره به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۴۰۰ واحد کالای خریداری شده در تاریخ ۲۷ بهمن به بهای هر واحد ۱۳۰/۰۰۰ ریال است. تصویر ۱۶-۴ محاسـبات موجودی کالا به روش لایفو را در یک سیستم دائمی موجودی کالا، نمایش می‌دهد.

معمـولاً، اسـتفاده از روش لایفـو در سیسـتم‌های دائمی و ادواری موجودی کالا، به نتایج متفاوتی منجر می‌شود. در سیستم دائمی، بهای آخرین خریدها پیش از انجام فروش، به بهای تمام شـده کالای فروش رفته تخصیـص می‌یابد. در سیسـتم ادواری، بهای آخرین خریدها در طول دوره به بهای تمام شده کالای فروش رفته تخصیص می‌یابد. بنابراین، اگر پس از فروش کالا، خریدی انجام شـود، روش لایفو در سیستم ادواری از بهای این خرید برای محاسـبه بهای تمام شـده کالای فروش رفته اسـتفاده می‌کند. مقایسه تصاویر ۱۶-۴ و ۱۰-۴ نشـان می‌دهد که در سیستم ادواری بهای تمام شـده کالای فروش رفته ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش موجودی کالا ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تعیین شـده اسـت. حال آن‌که در سیسـتم دائمی، بهای تمام شـده کالای فروش رفتـه ۶۳,۰۰۰,۰۰۰ ریـال و ارزش موجودی کالای پایـان دوره ۵۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال محاسـبه شـده است.

| تاریخ | خریدها | بهای تمام شده کالای فروش رفته | مانده (به تعداد و بهای تمام شده) |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ریال (۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰) |
| ۱۵ خرداد | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ = (۲۰۰×۱۱۰,۰۰۰) | | ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ریال { (۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰)<br>(۲۰۰×۱۱۰,۰۰۰) |
| ۳۰ تیر | | ۲۷,۰۰۰,۰۰۰ریال { (۲۰۰×۱۱۰,۰۰۰)<br>(۵۰×۱۰۰,۰۰۰) | ۵,۰۰۰,۰۰۰ریال(۵۰×۱۰۰,۰۰۰) |
| ۲۴ شهریور | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰= (۳۰۰×۱۲۰,۰۰۰) | | ۴۱,۰۰۰,۰۰۰ریال { (۵۰×۱۰۰,۰۰۰)<br>(۳۰۰×۱۲۰۰۰۰) |
| ۱۰ آذر | | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ریال(۳۰۰×۱۲۰۰۰۰) | ۵,۰۰۰,۰۰۰ریال(۵۰×۱۰۰,۰۰۰) |
| ۲۷ بهمن | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰= (۴۰۰×۱۳۰,۰۰۰) | | ۵۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال { (۵۰×۱۰۰,۰۰۰)<br>(۴۰۰×۱۳۰,۰۰۰) |

تصویر ۱۶-۴ سیستم دائمی- لایفو

| تاریخ | خریدها | بهای تمام شده کالای فروش رفته | مانده (تعداد و بهای تمام شده)الف |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ریال (۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰) |
| ۱۵ خرداد | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال(۲۰۰×۱۱۰,۰۰۰) | | ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ریال * (۳۰۰×۱۰۶,۶۶۷) |
| ۳۰ تیر | | ۲۶,۶۶۶,۶۶۷(۲۵۰×۱۰۶,۶۶۷) | ۵,۳۳۳,۳۳۳ریال (۵۰×۱۰۶,۶۶۷) |
| ۲۴ شهریور | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ریال (۳۰۰×۱۲۰,۰۰۰) | | ۴۱,۳۳۳,۳۳۳ریال ** (۳۵۰×۱۱۸,۰۹۵) |
| ۱۰ آذر | | ۳۵,۴۲۸,۵۰۰(۳۰۰×۱۱۸,۰۹۵) | ۵,۹۰۴,۸۳۳ریال (۵۰×۱۱۸,۰۹۵) |
| ۲۷ بهمن | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ریال(۴۰۰×۱۳۰,۰۰۰) | | ۵۷,۹۰۴,۸۳۳ریال *** (۴۵۰×۱۲۸,۶۷۷) |

$$* \quad \frac{\text{۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰+۲۰۰×۱۱۰,۰۰۰}}{\text{۱۰۰+۲۰۰}}=\text{۱۰۶,۶۶۷}$$

$$** \quad \frac{\text{۵,۳۳۳,۳۳۳+۳۶,۰۰۰,۰۰۰}}{\text{۵۰+۳۰۰}}=\text{۱۱۸,۰۹۵}$$

$$*** \quad \frac{\text{۵,۹۰۴,۸۳۳+۵۲,۰۰۰,۰۰۰}}{\text{۵۰+۴۰۰}}=\text{۱۲۸,۶۶۷}$$

تصویر ۱۷-۴ سیستم دائمی- میانگین متحرک

الف - اعداد گرد شده است.

### میانگین

در یک سیستم دائمی موجودی کالا، روش میانگین، **روش میانگین متحرک** نامیده می‌شود. طبق این روش، شرکت **پس از هر خرید**، یک میانگین جدید برای بهای هر واحد محاسبه می‌کند از این میانگین بهای هر واحد، برای محاسبه موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته در آن مقطع استفاده می‌شود. تصویر ۱۷-۴ کاربرد روش میانگین متحرک را برای فروشگاه حسینی نشان می‌دهد.

همان‌گونه که در تصویر ۱۷-۴ مشاهده می‌شود، تحت روش میانگین در سیستم دائمی موجودی کالا، پس از هر خرید، میانگین بهای تمام شده یک واحد کالا محاسبه می‌شود. در مثال فوق پس از انجام هر یک از خریدهای ۱۵ خرداد، ۲۴ شهریور و ۲۷ بهمن، میانگین بهای هر واحد محاسبه شده است که این مبالغ با یکدیگر متفاوت است. هر یک از این مبالغ برای محاسبه ارزش موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته در آن مقطع، به کار می‌رود.

مقایسه روش میانگین در دو سیستم ادواری و دائمی موجودی کالا، نشان می‌دهد که نتایج به دست آمده متفاوت است. در سیستم ادواری تنها یک بار میانگین بهای هر واحد کالا محاسبه می‌شود. حال آن‌که در سیستم دائمی به تعداد خریدها، میانگین بهای هر واحد محاسبه خواهد شد. در نتیجه این تفاوت، برای فروشگاه حسینی، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره در سیستم ادواری ۵۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال و در سیستم دائمی ۵۷,۹۰۴,۸۳۳ ریال محاسبه شده است.

## مثال!

با توجه به اطلاعات به دست آمده از سیستم موجودی کالای شرکت ابهری، ارزش موجودی کالای پایان دوره این شرکت در یک سیستم دائمی موجودی کالا را با استفاده از روش‌های اولین صادره از اولین وارده، اولین صادره از آخرین وارده و میانگین، محاسبه کنید:

| شرح | تاریخ | تعداد×بهای هر واحد | کل بهای تمام شده |
|---|---|---|---|
| موجودی کالا | ۱ اسفند | ۲۰۰واحد×۴۰,۰۰۰ریال | ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| خریدها | ۱۰ اسفند | ۵۰۰ واحد×۴۵,۰۰۰ریال | ۲۲,۵۰۰,۰۰۰ریال |
| | ۲۰ اسفند | ۴۰۰واحد×۴۷,۵۰۰ریال | ۱۹,۰۰۰,۰۰۰ریال |
| | ۲۷ اسفند | ۳۰۰واحد×۵۰,۰۰۰ریال | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ریال |
| فروش‌ها | ۱۵ اسفند | ۵۰۰ واحد | |
| | ۲۵ اسفند | ۴۰۰ واحد | |

### پاسخ:

بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش، ۶۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال است و به صورت زیر محاسبه شده است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| موجودی | ۱ اسفند | ۴۰,۰۰۰×۲۰۰ | ۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| خرید | ۱۰ اسفند | ۴۵,۰۰۰×۵۰۰ | ۲۲,۵۰۰,۰۰۰ |
| | ۲۰ اسفند | ۴۷,۵۰۰×۴۰۰ | ۱۹,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ۲۷ اسفند | ۵۰,۰۰۰×۳۰۰ | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل | | ۱۴۰۰ | ۶۴,۵۰۰,۰۰۰ |

روش اولین صادره از اولین وارده:

| تاریخ | خرید | بهای تمام شده کالای فروش رفته | مانده |
|---|---|---|---|
| ۱ اسفند | | | ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۲۰۰×۴۰,۰۰۰) |
| ۱۰ اسفند | ۲۲,۵۰۰,۰۰۰(۵۰۰×۴۵,۰۰۰) | | ۳۰,۵۰۰,۰۰۰ریال {(۲۰۰×۴۰,۰۰۰) (۵۰۰×۴۵,۰۰۰) |
| ۱۵ اسفند | | ۲۱,۵۰۰,۰۰۰ریال {(۲۰۰×۴۰,۰۰۰) (۳۰۰×۴۵,۰۰۰) | ۹,۰۰۰,۰۰۰ریال(۲۰۰×۴۵۰۰۰) |
| ۲۰ اسفند | ۱۹,۰۰۰,۰۰۰(۴۰۰×۴۷,۵۰۰) | | ۲۸,۰۰۰,۰۰۰ریال {(۲۰۰×۴۵,۰۰۰) (۴۰۰×۴۷,۵۰۰) |
| ۲۵ اسفند | | ۱۸,۵۰۰,۰۰۰ریال {(۲۰۰×۴۵,۰۰۰) (۲۰۰×۴۷,۵۰۰) | ۹,۵۰۰,۰۰۰ریال(۲۰۰×۴۷۵,۰۰) |
| ۲۷ اسفند | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰(۳۰۰× ۵۰,۰۰۰) | | ۲۴,۵۰۰,۰۰۰ریال {(۲۰۰×۴۷۵,۰۰) (۳۰۰×۵۰,۰۰۰) |

موجودی کالای پایان دوره ۲۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال    بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ریال=۱۸,۵۰۰,۰۰۰+۲۱,۵۰۰,۰۰۰

روش اولین صادره از آخرین وارده:

| تاریخ | خرید | بهای تمام شده کالای فروش رفته | مانده |
|---|---|---|---|
| ۱ اسفند | | | ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۲۰۰×۴۰,۰۰۰) |
| ۱۰ اسفند | ۲۲,۵۰۰,۰۰۰(۵۰۰×۴۵,۰۰۰) | | ۳۰,۵۰۰,۰۰۰ریال {(۲۰۰×۴۰,۰۰۰) (۵۰۰×۴۵,۰۰۰) |
| ۱۵ اسفند | | ۲۲,۵۰۰,۰۰۰(۵۰۰×۴۵,۰۰۰) | ۸,۰۰۰,۰۰۰ریال(۲۰۰×۴۰,۰۰۰) |
| ۲۰ اسفند | ۱۹,۰۰۰,۰۰۰(۴۰۰×۴۷,۵۰۰) | | ۲۷,۰۰۰,۰۰۰ریال {(۲۰۰×۴۰,۰۰۰) (۴۰۰×۴۷,۵۰۰) |
| ۲۵ اسفند | | ۱۹,۰۰۰,۰۰۰(۴۰۰×۴۷,۵۰۰) | ۸,۰۰۰,۰۰۰ریال(۲۰۰×۴۰,۰۰۰) |
| ۲۷ اسفند | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰(۳۰۰× ۵۰,۰۰۰) | | ۲۳,۰۰۰,۰۰۰ریال {(۲۰۰×۴۰۰۰۰) (۳۰۰×۵۰۰۰۰) |

موجودی کالای پایان دوره ۲۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال    بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته ۴۱,۵۰۰,۰۰۰ریال=۱۹,۰۰۰,۰۰۰+۲۲,۵۰۰,۰۰۰

میانگین متحرک:

| تاریخ | خرید | بهای تمام شده کالای فروش رفته | مانده |
|---|---|---|---|
| ۱ اسفند | | | ۸,۰۰۰,۰۰۰ (۲۰۰×۴۰,۰۰۰) |
| ۱۰ اسفند | ۲۲,۵۰۰,۰۰۰(۵۰۰×۴۵,۰۰۰) | | ۳۰,۵۰۰,۰۰۰ (۷۰۰×۴۳,۵۷۰) |
| ۱۵ اسفند | | ۲۱,۷۹۰,۰۰۰(۵۰۰×۴۳,۵۷۰) | ۸,۷۱۰,۰۰۰ (۲۰۰×۴۳,۵۷۰) |
| ۲۰ اسفند | ۱۹,۵۰۰,۰۰۰(۴۰۰×۴۷,۵۰۰) | | ۲۷,۷۱۰,۰۰۰ (۶۰۰×۴۶,۱۸۰) |
| ۲۵ اسفند | | ۱۸,۴۷۰,۰۰۰(۴۰۰×۴۶,۱۸۰) | ۹,۲۴۰,۰۰۰ (۲۰۰×۴۶,۱۸۰) |
| ۲۷ اسفند | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰(۳۰۰× ۵۰,۰۰۰) | | ۲۴,۲۴۰,۰۰۰ (۵۰۰×۴۸,۴۸۰) |

موجودی کالای پایان دوره ۲۴,۲۴۰,۰۰۰ ریال    بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته ۴۰,۲۶۰,۰۰۰ریال=۲۱,۷۹۰,۰۰۰+۱۸,۴۷۰,۰۰۰

## اثرات روش‌های جریان بهای تمام شده بر صورت‌های مالی و مالیات

**هدف مطالعهٔ ۶**

تأثیر روش‌های جریان بهای تمام شده بر صورت‌های مالی و مالیات را توضیح دهید.

طبق استانداردهای حسابداری ایران، شرکت‌ها می‌توانند یکی از سه روش شناسایی ویژه، اولین صادره از اولین وارده و میانگین را برای ارزش‌یابی موجودی‌های خود به کار گیرند و همان‌گونه که پیش از این بیان شد، انتخاب یکی از این سه روش، در حوزه اختیارات مدیریت قرار دارد.

دلایلی که سبب می‌شود، مدیریت یکی از سه روش را برای ارزشیابی موجودی‌ها انتخاب کند، متفاوت است. اما معمولاً یکی از سه عامل زیر در انتخاب یکی از روش‌ها تأثیرگذار است: (۱) تأثیرات سود و زیانی (۲) تأثیرات ترازنامه‌ای یا (۳) تأثیرات مالیاتی.

**تأثیرات سود و زیانی**

برای آن‌که بتوان درک کرد که چرا شرکت‌ها ممکن است یکی از روش‌های ارزش‌یابی موجودی‌ها را بر دیگری ترجیح دهند، اثرات روش‌های مختلف را بر صورت‌های مالی فروشگاه حسینی بررسی می‌کنیم. صورت سود و زیان فشرده و مقایسه‌ای این فروشگاه در تصویر ۱۸-۴ ارائه شده است.

توجه کنید که بهای تمام شده کالای آماده برای فروش (۱۲۰ میلیون ریال) در هر سه روش یکسان است. با این وجود، ارزش موجودی پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته در هر یک از سه روش متفاوت است. هر ریال تفاوت در ارزش موجودی‌های پایان دوره منجر به همان اندازه تفاوت در سود قبل از کسر مالیات می شود. برای مثال ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال تفاوت بین ارزش موجودی‌های پایان دوره بین دو روش فایفو و لایفو، منجر به همین میزان تفاوت در بهای تمام شده کالای فروش رفته و نهایتاً تفاوت مشابه در سود قبل از کسر مالیات در این دو روش شده است.

| فروشگاه حسینی | | | |
|---|---|---|---|
| صورت سود و زیان فشرده | FIFO | LIFO | میانگین |
| درآمد فروش | ۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی کالای ابتدای دوره | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| خرید | ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای آماده برای فروش | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی کالای پایان دوره | (۵۸,۰۰۰,۰۰۰) | (۵۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۵۴,۰۰۰,۰۰۰) |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| سود ناویژه | ۵۳,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۹,۰۰۰,۰۰۰ |
| هزینه‌های عملیاتی | (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ) |
| سود قبل از کسر مالیات | ۳۳,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۹,۰۰۰,۰۰۰ |
| مالیات بر درآمد(۳۰ ٪) | ۹,۹۰۰,۰۰۰ | (۷,۵۰۰,۰۰۰) | (۸,۷۰۰,۰۰۰) |
| سود خالص | ۲۳,۱۰۰,۰۰۰ | ۱۷,۵۰۰,۰۰۰ | ۲۰,۳۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۱۸-۴مقایسه تاثیرات سه روش جریان های بهای تمام شده بر ترازنامه و صورت سود و زیان در سیستم ادواری

زمانــی که قیمت‌ها در حال تغییر اســت، روش‌های مختلف ارزشیابی موجودی‌ها، می‌تواند تأثیرات زیادی بر ســود شــرکت و ارزیابی‌های مبتنی بر ســود داشته باشد. در اغلب دوره‌ها، قیمت‌ها در حال افزایش است و اصطلاحاً شــرایط تورمی است. در دوره‌ای که تورم وجود دارد، روش اولین صادره از اولین وارده (فایفو) ســود بیشــتری را نشــان می‌دهد زیرا بهای تمام شده کالای فــروش رفته را از محل اولیــن خریدها (که به قیمت پایین‌تری خریداری شــده‌اند) محاسبه می‌کند. این شــرایط، در مثال فروشــگاه حســینی وجود دارد. همان‌گونه که تصویر ۱۸-۴ نشان می‌دهد، در دوره‌ای که قیمت‌ها در حال افزایش است، فایفو بیشترین سود، لایفو کمترین سود و روش میانگین سودی بین این دو را نشــان می‌دهد. در حالتــی که قیمت‌ها رو به کاهش است (شرایط رکود) ، نتایج کاربرد روش‌های فایفو و لایفو بر عکس می‌شود. در شرایط رکود، فایفو کمترین ســود خالص و لایفو بیشترین سود خالص را گزارش خواهند کرد.

ســود خالص بالاتــر بــرای مدیریت، یــک مزیت محسوب می‌شود: سود بالاتر باعث می‌شود شرکت از دید اشخاص بیرون از سازمان، مطلوب‌تر به نظر برسد. همچنیــن، اگر پاداش مدیریت بر ســود خالص مبتنی باشــد، مدیریت پاداش بیشــتری دریافت خواهد کرد. بنابرایــن، در زمان افزایش قیمت‌ها، شــرکت‌ها تمایل دارند که از روش فایفو برای ارزشــیابی موجودی‌های خود اســتفاده کنند زیرا به سود خالص بالاتری منجر می‌شود.

عــده‌ای از افراد اعتقاد دارنــد که به کارگیری روش لایفو در شرایط تورمی باعث می‌شود، شرکت‌ها بتوانند از گزارش سودی که گمراه کننده است، اجتناب کنند.

به عبارت دیگر، به اعتقاد این افراد، در شرایط تورمی، سود گزارش شده به روش لایفو به سود اقتصادی (سود واقعی) نزدیک‌تر است. زیرا بهای تمام شده کالای فروش رفته به قیمت‌های بازار نزدیک‌تر است. در مثال فروشگاه حسینی، ۸ میلیون ریال سودی که روش فایفو بیش از روش لایفو گزارش می‌کرد، غیر واقعی و فریبنده است. ۲۵ میلیون ریال سود قبل از کسر مالیات در روش لایفو به سود اقتصادی نزدیک‌تر است.

**تأثیرات ترازنامه‌ای**

اصلی‌ترین مزیت روش فایفو آن است که در شرایط تورمی، ارزش موجودی‌های پایان دوره به ارزش‌های جاری (بازار) این کالاها نزدیک‌تر است. برای مثال، در روش فایفو، از ۴۵۰ واحد موجودی کالای پایان دوره فروشگاه حسینی، ۴۰۰ واحد آن به قیمت‌های خرید در تاریخ ۲۷ بهمن، ارزش‌گذاری شده‌است.

در مقابل، اصلی‌ترین ایراد روش لایفو آن است که در دوره‌های تورمی، ارزش موجودی کالای پایان دوره ممکن است بسیار کمتر از ارزش (قیمت) جاری باشد. در مثال فروشگاه حسینی، ارزش موجودی کالای پایان دوره در سیستم ادواری، بر اساس قیمت‌های موجودی کالای ابتدای دوره و اولین خریدها تعیین شده است. در صورتی که این فرآیند برای چندین دوره ادامه یابد، تفاوت بین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و ارزش جاری، افزایش خواهد یافت.

**اثرات مالیاتی**

در شرایط تورمی، روش فایفو هر دوی ارزش موجودی کالا (در ترازنامه) و سود خالص (در صورت سود و زیان) را به بالاترین رقم گزارش می‌کند. در این صورت، چرا برخی از شرکت‌ها از روش لایفو استفاده می‌کنند؟ علت آن است که در شرایط تورمی استفاده از روش لایفو به مالیات بر درآمد کمتری منجر خواهد شد. در شرایط تورمی، استفاده از روش لایفو به گزارش سود قبل از کسر مالیات کمتری منجر خواهد شد. در نتیجه مالیات بر درآمد نیز کاهش خواهد یافت. برای مثال، در فروشگاه حسینی، در روش لایفو، مالیات بر درآمد ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال و در روش فایفو ۹,۹۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. صرفه‌جویی مالیاتی به مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال سبب می‌شود وجه نقد بیش‌تری برای استفاده در عملیات واحد تجاری در دسترس باشد.

## کاربرد یکنواخت روش‌های ارزشیابی موجودی‌ها ـ ثبات رویه

هرکدام از روش‌های ارزش‌یابی موجودی‌ها که انتخاب شود، شرکت‌ها باید در دوره‌های مالی مختلف از این روش به شکل یکنواختی استفاده کنند. این رویکرد که به آن **اصل ثبات رویه** اطلاق می‌شود، به این معنی است که شرکت‌ها در سال‌های مختلف باید از اصول و روش‌های حسابداری یکسانی استفاده کنند. به کارگیری یکنواخت اصول و روش‌های حسابداری، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در دوره‌های مختلف را افزایش می‌دهد. برای مثال، اگر فروشگاه حسینی در یک دوره از روش فایفو و در دوره مالی بعدی از روش لایفو استفاده کند، مقایسه سود خالص این دو دوره مالی، دشوار خواهد بود.

اگر چه بر کاربرد یکنواخت اصول و روش‌های حسابداری تأکید می‌شود، اما اصل ثبات رویه به این معنی نیست که شرکت‌ها هیچ‌گاه نمی‌توانند روش ارزشیابی موجودی کالای خود را تغییر دهند. هنگامی که یک شرکت، روش حسابداری خود را تغییر

می‌دهد، باید در یادداشـــت‌های همـــراه صورت‌های مالی، دلایل تغییر روش را افشاء کند و در صورت‌های مالی، اثرات ناشـــی از این تغییر را نشان دهد. تغییر در اصول و روش‌های حسابداری معمولاً با تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های گذشته همراه است.

## اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش

**هدف مطالعهٔ ۷**

کاربرد قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در رابطه با موجودی‌ها را توضیح دهید.

ممکن است به دلیل تغییرات در تکنولوژی یا ســـلایق مردم، ارزش موجودی‌هـــا، بـــه ویژه کالاهـــای با تکنولـــوژی بالا یا وابســـته سلایق افراد، به سرعت کاهش یابد. در نتیجه چنین رویدادی، ارزش بازار موجودی‌ها کمتر از بهای تمام شده (ارزش منعکس شـــده در ترازنامه) خواهد بـــود. برای مثال، تغییرات ســـریع در تکنولوژی تولید قطعات کامپیوتری سبب می‌شود که قیمت کامپیوترهای شـــخصی و لپ تاپ‌ها همواره در حال کاهش باشد. بنابراین، اگر یک شرکت مقدار قابل ملاحظه‌ای از این محصولات را برای مدت زمـــان طولانی در انبارهای خود نگهداری کرده باشـــد، احتمال زیادی وجود دارد که ارزش بازار این کالاها بســـیار پایین‌تر از بهای تمام شـــده آن باشد. به نظر شـــما، در چنین وضعیتی، این شـــرکت باید موجودی‌های خود را به بهای تمام شده گزارش کند یـــا از ارزش‌های پایین‌تر بازار اســـتفاده کند؟

استفاده از اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش یک انحراف از اصل بهای تمام شده محسوب می‌شود. هنگامی که ارزش موجودی کالا پایین تر از بهای تمام شده است، شـــرکت ها باید موجودی های خود را به خالص ارزش فروش گزارش کنند. اســـتفاده از قاعده **اقل بهای تمام‌شـــده و خالص ارزش فروش**، نمونه‌ای از کاربرد **اصل محافظه کاری** در حســـابداری اســـت به این معنی کـــه، از میان روش‌های مجاز حســـابداری، روشـــی باید انتخاب شـــود که منجر بـــه بیش از واقع گزارش شـــدن دارایی‌ها و سود خالص نشود. **خالص ارزش فروش عبارت اســـت از: بهای فروش اقلام موجودی‌ها پس از کسر تمامی هزینه‌های لازم برای تکمیل، بازاریابی، توزیع و فروش کالا.** شرکت‌ها پس از آن‌که یکی از روش‌های شناسایی ویژه، اولین صادره از اولین وارده، اولین صادره از آخرین وارده یا میانگین را برای ارزش‌یابی موجودی‌های خود انتخاب کردند، برای تعیین مبلغی که در ترازنامه برای موجودی‌ها باید گزارش شود، قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فـــروش را به کار می‌گیرند. در نتیجه، در دوره‌هایی که ارزش موجودی‌ها کاهش یافته اســـت، موجودی‌ها در ترازنامه به خالص ارزش فروش (و نه بهای تمام‌شده) گزارش خواهند شد.

برای تشریح کاربرد قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فـــروش، فرض کنید فروشـــگاه لوازم صوتی و تصویری ارژنگ کالاهای زیر را در سال ۱۳۹۰به عنوان موجودی پایان دوره خود در اختیار دارد.

| | بهای تمام‌شده | خالص ارزش فروش | اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش‌فروش |
|---|---|---|---|
| تلویزیون‌های LED | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| تلویزیون‌های LCD | ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| رادیوهای ماهواره‌ای | ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| رادیوپخش‌های مدل ZLM | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ۱,۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | | ۱,۵۹۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۱۹-۴ محاسبه اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش

بهای تمام شده و خالص ارزش فروش هریک از اقلام به صورت مجزا با یکدیگر مقایسه می شود.

## ثبت زیان و ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها

پس از به کارگیری قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، چنان‌چه ارزش تعیین شده برای موجودی‌ها کمتر از بهای تمام شده باشد، شرکت باید این زیان را در دفاتر خود شناسایی کند. برای ثبت زیان کاهش ارزش موجودی‌ها، یکی از دو روش زیر استفاده می‌شود: (۱) روش کاهش مستقیم ارزش موجودی‌ها (۲) روش ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها.

### روش کاهش مستقیم ارزش موجودی‌ها

در این روش، بابت تفاوت بین بهای تمام‌شده موجودی‌ها و مبلغ محاسبه شده، تحت قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، حساب زیان کاهش ارزش موجودی‌ها، بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می‌شود. به این ترتیب، با کاهش ارزش موجودی‌ها، مستقیماً حساب موجودی کالا کاسته (بستانکار) می‌شود. زیان کاهش ارزش موجودی‌ها در بخش سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش شده و باعث کاهش سود خالص دوره می‌شود. چنان‌چه در دوره‌های مالی بعد، تمام یا قسمتی از زیان کاهش ارزش این موجودی‌ها جبران شود (خالص ارزش فروش افزایش یابد)، حداکثر تا سقف زیان شناسایی‌شده ناشی از کاهش ارزش (یعنی حداکثر تا مبلغی که ارزش موجودی‌ها به بهای تمام‌شده اولیه برسد) درآمد بازیافت کاهش ارزش شناسایی می‌شود. این درآمد، در صورت سود و زیان گزارش شده و باعث افزایش سود خالص می‌شود. مهم‌ترین ایرادی که به این روش وارد می‌شود آن است که با بستانکار شدن مستقیم حساب موجودی کالابابت کاهش ارزش، در دفاتر شرکت، بهای تمام‌شده اولیه و سوابق کاهش ارزش موجودی‌ها نگهداری نمی‌شود.

### روش ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها

برای برطرف ساختن ایراد روش کاهش مستقیم ارزش موجودی‌ها (عدم نگهداری سوابق بهای تمام‌شده و کاهش ارزش) از یک حساب کاهنده موجودی‌ها با عنوان ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها استفاده می‌شود. به این ترتیب، با کاهش ارزش موجودی‌ها، حساب زیان کاهش ارزش بدهکار شده و حساب ذخیره کاهش ارزش بستانکار می‌شود. در ترازنامه مانده حساب ذخیره کاهش ارزش از حساب موجودی کالا کسر می‌شود. استفاده از حساب ذخیره

کاهش ارزش سبب می‌شود، ضمن نگهداری سوابق بهای تمام شده اولیه و زیان کاهش ارزش موجودی‌ها، بازیافت احتمالی کاهش ارزش در دوره‌های بعدی با سهولت بیشتری اندازه‌گیری شود.

برای تشریح نحوه ثبت کاهش ارزش با استفاده از روش ذخیره‌گیری به مثال فروشگاه لوازم صوتی و تصویری ارژنگ باز می‌گردیم. با توجه به محاسبات انجام شده، مشخص شد که موجودی تلویزیون‌های LED ، ۵۰ میلیون ریال و رادیوهای ماهواره‌ای ۳۰ میلیون ریال و رادیوهای مدل ZLM ۱۰ میلیون ریال (جمعاً ۹۰ میلیون ریال)، کاهش ارزش داشته‌اند. ثبت این کاهش ارزش در دفاتر سال ۱۳۹۰ فروشگاه ارژنگ به شرح زیر است.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ | زیان کاهش ارزش موجودی‌ها | ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها- تلویزیون‌های LED | | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها- رادیوهای ماهواره‌ای | | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها – رادیوهای ZLM | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت کاهش ارزش موجودی‌ها) | | |

اگر در سال ۱۳۹۱ تلویزیون‌های LED به فروش برسند، همراه با ثبت فروش، ذخیره این موجودی‌ها نیز از دفاتر خارج می‌شود.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۵ خرداد ۱۳۹۱ | ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها- تلویزیون‌های LED | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۵۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | موجودی کالا- تلویزیون‌های LED | | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت بهای تمام‌شده کالاهای فروش‌رفته و حذف ذخیره کاهش ارزش) | | |

اگر در پایان سال ۱۳۹۱، خالص ارزش فروش رادیوهای ماهواره‌ای به ۵۰۰ میلیون ریال برسد، کاهش ارزش شناسایی‌شده در سال ۱۳۹۰ بازیافت شده است و فروشگاه ارژنگ درآمد بازیافت کاهش ارزش را تا سقف مانده ذخیره کاهش ارزش این موجودی، شناسایی می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ | ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها–رادیوهای ماهواره‌ای | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها | | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها) | | |

## اشتباهات در موجودی‌ها

متأسفانه برخی اوقات در حسابداری موجودی‌ها، اشتباهاتی رخ می‌دهد. برخی از این اشتباهات از شمارش یا قیمت‌گذاری کالاها ناشی می‌شود. در موارد دیگر، اشتباهات به دلیل عدم توجه شرکت‌ها به کالاهای در راه و مالکیت قانونی نسبت به این کالاها و کالاهای امانی ایجاد می‌شود. هنگامی‌که در حسابداری موجودی‌ها اشتباهاتی رخ دهد، هر دوی صورت سود و زیان و ترازنامه تحت تأثیر قرار می‌گیرند.

## تأثیر اشتباهات بر صورت سود و زیان

در یک سیستم ادواری موجودی کالا، هر دوی موجودی‌های ابتدای دوره و انتهای دوره در صورت سود و زیان حضور دارند. زیرا موجودی‌های پایان دوره گذشته، موجودی ابتدای دوره جاری خواهد بود. بنابراین، اشتباهات در موجودی کالای پایان دوره گذشته، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و سود خالص دوره گذشته و دوره جاری را تحت تأثیر قرار خواهد داد. اثرات ناشی از اشتباهات در موجودی‌ها را می‌توان ازطریق معادله بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته بررسی کرد.

موجودی کالا در ابتدای دوره + بهای تمام شده کالای خریداری شده − موجودی کالای پایان دوره = بهای تمام شده کالای فروش رفته

اگر به اشتباه، موجودی کالای ابتدای دوره کمتر از واقع اندازه‌گیری شده باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته کمتر از واقع اندازه‌گیری خواهد شد. اگر موجودی کالای پایان دوره به اشتباه کمتر از واقع اندازه‌گیری شود، بهای تمام شده کالای فروش رفته، بیشتر از واقع اندازه‌گیری می‌شود. تصویر ۲۰-۴، تأثیرات اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی کالا را بر صورت سود و زیان دوره جاری نشان می‌دهد.

| اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی‌ها | بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | سود خالص |
|---|---|---|
| موجودی کالای ابتدای دوره کمتر از واقع اندازه‌گیری شود. | کمتر از واقع است | بیش‌تر از واقع است |
| موجودی کالای ابتدای دوره بیش‌تر از واقع اندازه گیری شود. | بیش‌تر از واقع است | کمتر از واقع است |
| موجودی کالای پایان دوره کمتر از واقع اندازه‌گیری شود. | بیش‌تر از واقع است | کمتر از واقع است |
| موجودی کالای پایان دوره بیش‌تر از واقع اندازه گیری شود. | کمتر از واقع است | بیش‌تر از واقع است |

تصویر ۲۰-۴ تأثیر اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی‌ها بر صورت سود و زیان دوره جاری

اکنون که با چگونگی تأثیر اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی کالا بر سود خالص دوره جاری آشنا شدید، می‌توان تأثیر اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای پایان دوره جاری را بر سود خالص دوره آینده بررسی کرد. اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای پایان دوره جاری تأثیری معکوس بر سود خالص دوره آینده

خواهد داشـــت. تصویر ۲۱-۴ این تأثیر را نشان می‌دهد. این تأثیر معکوس، از این حقیقت ناشی می‌شود که اندازه‌گیری کمتر از واقع موجودی کالای پایان دوره سال ۱۳۹۰، باعث کمتر از واقع گزارش شدن موجودی ابتدای دوره سال ۱۳۹۱ شده و در نتیجه سود خالص سال ۱۳۹۱، بیشتر از واقع گزارش می‌شود.

در مجموع دو سال، سود خالص به درستی اندازه‌گیری شده‌است، زیرا بیشتر از واقع اندازه‌گیری شدن سود خالص سال ۱۳۹۱، با کمتر از واقع اندازه‌گیری شـــدن ســـود خالص در سال ۱۳۹۰ تهاتر می‌شود. توجه کنید که مجموع سود خالص دو سال که با اطلاعات نادرست اندازه‌گیری شده است، ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰+۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰) با مجموع سود خالص دو سال که با اطلاعات صحیح اندازه‌گیری شده است، ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰+۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰) برابر اســـت. همچنین، توجه داشته باشید که اشـــتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای ابتدای دوره منجر به همان اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای پایان دوره نخواهد شد. زیرا در هر دو سیستم دائمی و ادواری موجودی‌ها، موجودی کالای پایان دوره شمارش و اندازه‌گیری خواهند شد.

**شرکت نمونه**

**صورت سود و زیان فشرده**

| | ۱۳۹۰ | | ۱۳۹۱ | |
|---|---|---|---|---|
| | **نادرست** | **صحیح** | **نادرست** | **صحیح** |
| درآمد فروش | ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی کالای ابتدای دوره | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای خریداری شده | ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای آماده برای فروش | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۸۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی کالای پایان دوره | (۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۲۳۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۲۳۰,۰۰۰,۰۰۰) |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۷۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| سود ناخالص | ۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| هزینه های عملیاتی | (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) | (۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) |
| سود خالص | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |

۱۳۹۰: ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص کمتر از واقع گزارش شده است.

۱۳۹۱: ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص بیشتر از واقع گزارش شده است.

درمجموع دو سال، اشتباهات اثر یکدیگر را خنثی می کند.
بنابراین مجموع ســود خالص دو ســال صحیح است.

تصویر ۲۱-۴ تاثیر اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای پایان دوره بر صورت سود و زیان

## تأثیر اشتباهات بر ترازنامه

شرکت‌ها می‌توانند از طریق معادله اساسی حسابداری، تأثیرات اشتباهات در موجودی کالای پایان دوره را بر ترازنامه تعیین کنند: دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق صاحبان سرمایه. تأثیر اشتباهات در موجودی کالای پایان دوره در تصویر ۲۲-۴ نشان داده شده است.

| اشتباهات در موجودی کالای پایان دوره | دارایی‌ها | بدهی‌ها | حقوق صاحبان سرمایه |
|---|---|---|---|
| بیش از واقع اندازه گیری شود | بیش از واقع گزارش می شود | تأثیری ندارد | بیش از واقع گزارش می شود |
| کمتر از واقع اندازه گیری شود | کمتر از واقع گزارش می شود | تأثیری ندارد | کمتر از واقع گزارش می شود |

تصویر ۲۲-۴ تأثیر اشتباهات در موجودی پایان دوره بر ترازنامه

## مثال!

(الف) فروشگاه لوازم خانگی سهروردی سه نوع متفاوت بخاری (گازی، چوبی و برقی) را به فروش می‌رساند. بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش موجودی بخاری این فروشگاه به شرح زیر است.

| | بهای تمام‌شده | خالص ارزش فروش |
|---|---|---|
| بخاری‌های گازی | ۸۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۷۹۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بخاری‌های چوبی | ۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بخاری‌های برقی | ۱,۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱,۰۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |

ارزش موجودی کالای این فروشگاه را طبق قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش‌فروش تعیین کنید.

پاسخ:

پایین‌ترین ارزش‌ها برای هر نوع موجودی کالا عبارت است از: بخاری‌های گازی ۷۹۰ میلیون ریال (خالص ارزش فروش)، بخاری‌های چوبی ۲/۵ میلیارد ریال (بهای تمام‌شده) و بخاری‌های برقی ۱/۰۱ میلیارد ریال (خالص ارزش فروش). کل ارزش موجودی ۴/۳ میلیارد ریال (۱/۰۱+۲/۵+۰/۷۹) است.

(ب) شرکت سپهر موجودی پایان دوره خود را در سال ۱۳۹۰ به مبلغ ۲۲۰ میلیون ریال، بیش‌تر از واقع گزارش کرده است. تأثیر این اشتباه را بر موجودی کالای پایان دوره، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و حقوق صاحبان سرمایه در سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ تعیین کنید.

پاسخ:

| | ۱۳۹۰ | ۱۳۹۱ |
|---|---|---|
| موجودی کالای پایان دوره | ۲۲۰ میلیون ریال بیش از واقع است | تأثیری ندارد |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۲۲۰ میلیون ریال کمتر از واقع است | ۲۲۰ میلیون بیش‌تر از واقع است |
| حقوق صاحبان سرمایه | ۲۲۰ میلیون ریال بیش‌تر از واقع است | تأثیری ندارد |

## تخمین موجودی

تا به اینجا فرض شد که شرکت می‌تواند موجودی‌های خود را شمارش کند. اگر شرکت نتواند موجودی خود را شمارش کند چه باید کرد؟ اگر موجودی‌ها در اثر آتش‌سوزی، سیل یا زلزله از میان برود، مبلغ خسارت چگونه تعیین می‌شود؟ در این موارد، شرکت مقدار موجودی‌های خود را تخمین می‌زند.

در دو موقعیت، شرکت‌ها و فروشگاه‌ها مجبور می‌شوند موجودی‌های خود را تخمین بزنند؟ نخست، عواملی مانند آتش‌سوزی، سیل یا زلزله ممکن است موجودی کالارا از بین ببرد. دوم، ممکن است مدیریت

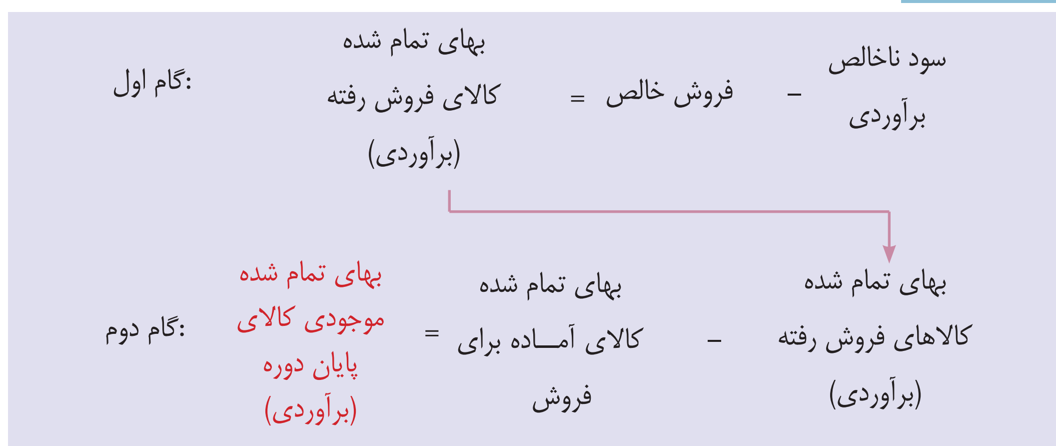
بخواهــد به صورت ماهانه یا فصلی صورت‌های مالی را تهیــه کند، اما شــمارش موجودی‌ها تنها ســالانه صورت می‌گیرد. از آنجا که در سیســتم ادواری ثبت موجودی‌ها، کالاهای خریداری شــده و فروش رفته ردیابی نمی‌شــوند، در این سیســتم نیــاز به تخمین موجودی‌هــا بیش‌تر احســاس می شــود. دو روش متداول برای تخمین موجودی‌ها وجود دارد: ۱) روش سود ناخالص ۲) روش خرده‌فروشی.

## روش سود ناخالص

| هدف مطالعهٔ ۸ |
|---|
| کاربرد روش سود ناخالص در برآورد موجودی‌ها را توضیح دهید. |

**روش ســود ناخالص**، بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره را بــا بکارگیری نســبت ســود ناخالص به فروش خالص، تخمین می‌زند. این روش تا حدودی ساده، اما اثربخش است. حسابداران، حسابرســان و مدیران مرتباً از روش ســود ناخالص برای آزمون منطقی‌بودن مبلغ موجودی کالا اســتفاده می‌کنند. این روش اشــتباهات عمده را کشف می‌کند.

بــرای اســتفاده از این روش، یک شــرکت باید از فــروش خالص، بهای تمام‌شــده کالای آمــاده برای فروش و نرخ ســود ناخالص خود اطلاع داشته باشد. شــرکت می‌تواند ســود ناخالص خــود را برای یک دوره برآورد کنــد. تصویــر ۲۳-۴ فرمول‌های مورد اســتفاده در روش ســود ناخالص را نشــان می‌دهد.




تصویر ۲۳-۴ فرمول‌های روش سود ناخالص

روش ســود ناخالص فــرض می‌کند کــه در طی دوره‌های مختلف، نرخ ســود ناخالص ثابت است. اما ممکن است این نرخ در اثر تغییرات در خط‌مشی‌های خرید کالا یا شرایط بازار، تغییر کند. در این موارد، نرخ ســود ناخالص باید به نحوی تعدیل شود که با شرایط جدید منطبق باشــد. در صورتی‌که بــرای هر یک از بخش‌ها یا دوایر شرکت، نرخ سود ناخالص به صورت جداگانه تخمین زده شــود، نتایج دقیق‌تر خواهد بود.

فرض کنید شرکت همکاران قصد دارد صورت سود و زیــان خود را برای فروردین ماه تهیه کند. اطلاعات این شرکت نشان می‌دهد؛ فروش خالص ۲۰۰ میلیون ریال، موجودی کالای ابتدای دوره ۴۰ میلیون ریال و بهای تمام شده کالای خریداری شده ۱۲۰ میلیون ریال است. در ســال گذشته نرخ سود ناخالص شرکت ۳۰ درصد بوده است. انتظار می‌رود در سال جاری نیز نرخ سود ناخالص ۳۰ درصد باشد. با توجه به این اطلاعات، شرکت همکاران با اســتفاده از روش سود ناخالص، بهای تمام شده موجودی کالای خود را تخمین می‌زند.

| | |
|---|---|
| مرحله یک: | |
| فروش خالص | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می شود: سود ناخالص برآوردی (۳۰٪×۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته(برآوردی) | ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| مرحله دو: | |
| موجودی کالای ابتدای دوره | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای خریداری شده | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای آماده برای فروش | ۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می شود:بهای تمام شده کالای فروش رفته (برآوردی) | ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره(برآوردی) | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۲۴-۴ روش سود ناخالص

همچنین، باید به این نکته توجه داشته که از این روش نمی‌توان در تهیه صورت‌های مالی پایان دوره استفاده کرد. در پایان دوره موجودی‌ها باید شمارش شود.

**هدف مطالعهٔ ۹**

کاربرد روش خرده‌فروشی در برآورد موجودی‌ها را توضیح دهید.

## روش خرده فروشی

شرکت‌ها و فروشگاه‌های خرده‌فروشی مانند شهروند، اتکا و رفاه، دارای هزاران نوع کالای متفاوت می‌باشند که معمولاً بهای تمام‌شده هر یک از کالاها پایین است. در چنین مواردی، استفاده از روش‌های پیشین در ارزش‌گذاری موجودی کالای پایان دوره بسیار دشوار و وقت‌گیر است. یک راه حل جای‌گزین، استفاده از **روش خرده فروشی** برای برآورد بهای تمام‌شده موجودی کالا است. اغلب فروشگاه‌ها و شرکت‌های خرده فروشی می‌توانند بین بهای تمام‌شده و قیمت‌های فروش اجناس خود رابطه برقرار کنند. پس از آن، واحد تجاری، درصد بهای تمام‌شده به قیمت خرده‌فروشی را در موجودی کالا در پایان دوره به قیمت خرده‌فروشی ضرب می‌کند تا بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره به دست آید.

برای استفاده از روش خرده‌فروشی، باید بهای تمام‌شده و قیمت خرده‌فروشی کالای آماده برای فروش در دسترس باشد. تصویر ۲۵-۴، فرمول‌های روش خرده‌فروشی را نشان می‌دهد.

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| مرحله یک: | فروش خالص | − | کالای آماده برای فروش به قیمت خرده فروشی | = | موجودی کالای پایان دوره به قیمت خرده فروشی |
| مرحله دوم: | کالای آماده برای فروش به قیمت خرده فروشی | ÷ | کالای آماده برای فروش به بهای تمام شده | = | نسبت بهای تمام شده به قیمت خرده فروشی |
| مرحله سوم: | نسبت بهای تمام شده به قیمت خرده فروشی | × | موجودی کالای پایان دوره به قیمت خرده فروشی | = | موجودی کالای پایان دوره به بهای تمام شده |

تصویر ۲۵-۴ فرمول‌های روش خرده فروشی

برای تشــریح روش خرده فروشــی، فرض کنید که شرکت صبا ۱۰ واحد کالای خریداری شده به بهای هر واحد ۷۰,۰۰۰ ریال را به قیمت هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال به فروش می رساند. بنابراین، نسبت بهای تمام شده به قیمت فروش ۷۰ درصد(۱۰۰,۰۰۰÷۷۰,۰۰۰)است. اگر ۴ واحد از این کالاها باقی بماند، قیمت خرده‌فروشــی آن‌ها ۴۰۰,۰۰۰ ریال (۴×۱۰۰,۰۰۰ ) و بهای تمام‌شده آن ۲۸۰,۰۰۰ (۴×۷۰,۰۰۰ ) اســت. در صورتی کــه از روش خرده‌فروشی نیز اســتفاده شود، بهای تمام‌شده برآوری ۲۸۰,۰۰۰ ریال (۴۰۰,۰۰۰× ٪ ۷۰) خواهد بود.

در ادامه کاربرد روش خرده‌فروشــی برای فروشگاه صبا نشــان داده شــده اســت. توجــه کنید کــه برای ارزش‌گذاری موجودی کالا، نیازی به شمارش فیزیکی موجودی کالا نیست.

| | بهای تمام‌شده | قیمت خرده‌فروشی |
|---|---|---|
| موجودی کالای ابتدای دوره | ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| کالای خریداری‌شده | ۶۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۷۸۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| کالای آماده برای فروش | ۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| فروش خالص | | ۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| مرحله(۱) موجودی کالای پایان دوره به قیمت خرده‌فروشی | | ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| مرحله(۲) نسبت بهای تمام‌شده به قیمت خرده‌فروشی ٪ ۷۵ =۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ÷ ۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| مرحله(۳) بهای تمام‌شده کالای پایان دوره(برآوردی) | | ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰×۷۵ ٪ =۲۲۵,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۲۶-۴ ۶ روش خرده فروشی

## نحوه ارائه در صورت های مالی

**هدف مطالعهٔ ۱۰**

نحوهٔ ارائهٔ موجودی‌ها در صورت‌های مالی را تشریح کنید.

موجــودی کالا در ترازنامه به عنوان یکی از دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شــود و بلافاصله پس از مطالبات ارائه می‌شود. در صورت سود و زیان چنــد مرحله‌ای، بهای تمام‌شــده کالای فروش‌رفته از درآمد فروش کســر می‌شــود. علاوه بر مــوارد فوق، در یادداشــت‌های همــراه صورت‌های مالــی باید: ۱) گروه‌های اصلی تشکیل‌دهنده موجودی‌ها (مواد اولیه، کالای درجریــان ســاخت و کالای تکمیل‌شــده)، ۲) مبنای حسابداری (بهای تمام‌شده یا اقل بهای تمام‌شده یــا خالــص ارزش فــروش) و ۳) روش ارزش‌گذاری (شناســایی ویــژه، اولیــن صــادره از اولیــن وارده یا میانگین) افشــا شــود. تصویر ۲۷-۴ نمونه‌ای از موارد افشــای مربــوط به موجــودی کالا را نشــان می‌دهد.

شرکت سهامی خرداد

یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی

یادداشت ۱. اهم رویه‌های حسابداری

موجودی‌ها

مبنای حســابداری موجودی‌ها اقل بهای تمام‌شــده و خالص ارزش فروش اســت. به منظور اندازه‌گیری بهای تمام‌شده موجودی‌ها از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) استفاده شده است. این روش برای کلیه موجودی‌های شرکت اعم از موجودی کالا، موجودی مواد اولیه و هم چنین موجودی کالای در راه به کار رفته است.

تصویر ۲۷-۴ موارد افشای مربوط به موجودی کالا

## سؤالات خودآزمایی

۱ کدام‌یک از موارد زیر نباید در شمارش موجودی های پایان دوره شرکت لحاظ شوند؟

الف. کالای امانی دیگران نزد شرکت
ب. کالای امانی شرکت نزد دیگران
ج. کالای در راه با شرط فوب مبدأ
د. هیچ‌یک از موارد بالا

۲ با شمارش موجودی کالای شرکت لواسانی، ارزش موجودی‌ها در تاریخ ۲۹ اسفند ۱,۸۰۰ میلیون ریال تعیین شد. در شمارش موجودی‌ها موارد زیر در نظر گرفته نشده است: ۱) ۳۵۰ میلیون ریال کالای امانی نزد شرکت سپهر، ۲) خرید ۱۳۰ میلیون ریال کالای خریداری‌شده با شرط فوب مبدأ. این کالا در تاریخ ۲۷ اسفند برای شرکت ارسال شده است. ارزش صحیح موجودی کالای شرکت لواسانی چند میلیون ریال است؟

الف. ۲,۳۰۰
ب. ۲,۱۵۰
ج. ۲,۲۸۰
د. ۱,۹۳۰

۳ بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش متشکل از دو بخش است: موجودی ابتدای دوره و................

الف. موجودی پایان دوره
ب. بهای تمام‌شده کالای خریداری‌شده
ج. بهای تمام‌شده کالای فروش رفته
د. تمامی موارد بالا

۴ موارد زیر مربوط به شرکت صدیقی است:

| | تعداد | بهای هر واحد |
|---|---|---|
| موجودی ابتدای دوره | ۸,۰۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰ ریال |
| خرید، ۱۹ تیر | ۱۳,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰ |
| خرید، ۸ بهمن | ۵,۰۰۰ | ۱۳۰,۰۰۰ |

اگر در پایان دوره، ۹,۰۰۰ واحد کالا باقی‌مانده باشد، موجودی کالا به روش فایفو چه مبلغی است؟

الف. ۹۹۰
ب. ۱,۰۸۰
ج. ۱,۱۳۰
د. ۱,۱۷۰

۵ با توجه به سوال ۴، بهای تمام‌شده موجودی پایان دوره به روش لایفو چند میلیون ریال است؟

الف. ۹۹۰
ب. ۱,۰۸۰
ج. ۱,۱۳۰
د. ۱,۰۰۰

۶ با توجه به اطلاعات زیر، بهای تمام‌شده موجودی پایان دوره به روش میانگین، چند میلیون ریال است؟

| | تعداد | بهای هر واحد |
|---|---|---|
| موجودی ابتدای دوره | ۵,۰۰۰ | ۸۰,۰۰۰ ریال |
| خرید، ۱۹ تیر | ۱۵,۰۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰ |
| خرید، ۸ بهمن | ۲۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰ |

موجودی پایان دوره ۷,۰۰۰

الف. ۸۴۰ ب. ۷۰۰ ج. ۵۶۰ د. ۷۵۲/۵

۷ در دوره افزایش قیمت‌ها لایفو منجر به سود خالصی:

الف. بالاتر از فایفو می‌شود. ب. برابر با فایفو می‌شود.

ج. کمتر از فایفو می‌شود. د. بالاتر از میانگین می‌شود.

۸ کدام‌یک از موارد زیر از جمله عوامل مؤثر بر انتخاب روش بهایابی موجودی‌ها محسوب نمی‌شود:

الف. اثرات مالیاتی ب. اثرات ترازنامه‌ای

ج. اثرات سود و زیانی د. سیستم ثابت در مقابل سیستم ادواری

۹ شرکت سروستانی ۲۰۰ واحد موجودی کالا به بهای هر واحد ۹۱۰ هزار ریال در اختیار دارد.. اگر ارزش بازار هر یک از این کالاها ۸۰۰ هزار ریال باشد، موجودی پایان دوره به اقل بهای تمام‌شده و ارزش بازار چند میلیون ریال خواهد بود؟

الف. ۹۱۰ ب. ۸۰۰ ج. ۱۸۲ د. ۱۶۰

۱۰ در یک سیستم دائمی ثبت موجودی‌ها،

الف. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته به روش لایفو با سیستم ادواری موجودی کالا برابر است.

ب. میانگین بهای تمام‌شده برای تمامی کالاها برابر است.

ج. پس از هر خرید، میانگین جدید بهای تمام‌شده هر واحد کالا محاسبه می‌شود.

د. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته به روش فایفو با سیستم ادواری برابر است.

## پرسش‌ها

۱ کلید موفقیت‌آمیز بودن عملیات تجاری اثربخش بودن مدیریت موجودی‌ها است. آیا شما موافقید؟ توضیح دهید.

۲ دو ویژگی اقلامی که به عنوان موجودی شرکت‌های بازرگانی طبقه‌بندی می‌شوند، کدام است؟

۳ شرکت سالاری در تاریخ ۲۹ اسفند، کالاهایی را برای شرکت سپند ارسال کرد. این کالاها در تاریخ ۶ فرودین به شرکت سپند تحویل شد. تحت کدام‌یک از شرایط حمل، کالای فوق در موجودی پایان دوره سپند محسوب می شود؟ در کدام شرایط کالای ارسالی در موجودی پایان دوره شرکت سالاری محسوب خواهد شد؟

۴ تفاوت‌های بین شرایط حمل فوب مبدأ و فوب مقصد را توضیح دهید.

۵ آقای کبیری اعتقاد دارد که تخصیص بهای تمام‌شده موجودی ها باید با جریان واقعی بهای تمام‌شده منطبق باشد.

توضیح دهید که چرا این نظریه غیرعملی و نامناسب است؟

۶ مزایا و معایب اصلی روش شناسایی‌ویژه در بهایابی موجودی‌ها را بیان کنید.

۷ تخمین موجودی‌ها در چه زمان‌هایی انجام می‌شود؟

۸ روش میانگین در دو سیستم ثابت و ادواری موجودی‌ها چه تفاوت‌هایی دارد؟

۹. در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی چه مواردی در رابطه با موجودی‌های پایان دوره افشا می‌شود؟

## تمرین‌ها

ت ۱-۴ در ابتدای بهمن‌ماه، فروشگاه الکتریک، سه دستگاه پخش DVD در انبار خود نگهداری می‌کند. این سه دستگاه کاملاً مشابه بوده و قیمت فروش هریک از آن‌ها، ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال است. اولین دستگاه با کد ۱۰۱۲، در تاریخ ۱ شهریور به بهای ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است. دستگاه دوم با کد ۱۰۴۵ در تاریخ ۱ دی‌ماه به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال و سومین دستگاه با کد ۱۰۵۶ در تاریخ ۳۰ دی به قیمت ۸۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شده‌است.

**خواسته‌ها**

الف) فرض کنید دو دستگاه از این سه دستگاه به فروش رفته است، با استفاده از فرض FIFO در یک سیستم ادواری، ارزش موجودی کالای پایان دوره را محاسبه کنید.

ب) اگر فروشگاه الکتریک از روش شناسایی‌ویژه استفاده کند، چگونه می‌تواند سود ناخالص خود را حداکثر کند؟ چگونه می‌تواند سود خود را حداقل کند؟

ج) از میان دو روش FIFO و شناسایی‌ویژه، شما کدام روش را پیشنهاد می‌دهید؟ چرا؟

ت ۲-۴ شرکت منجی اطلاعات زیر را برای آبان‌ماه گزارش کرده است:

| تاریخ | شرح | تعداد | بهای هر واحد | کل بهای تمام شده |
|---|---|---|---|---|
| ۱ آبان | موجودی‌ها | ۲۰۰ | ۵۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۲ آبان | خرید | ۳۰۰ | ۶۰,۰۰۰ | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۳ آبان | خرید | ۵۰۰ | ۷۰,۰۰۰ | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۳۰ آبان | موجودی‌ها | ۱۲۰ | | |

**خواسته‌ها**

الف) بهای تمام‌شده کالای پایان دوره و بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته را با استفاده از روش‌های (۱) FIFO، (۲) LIFO و (۳) میانگین محاسبه کنید.

ب) نتایج حاصل از به کارگیری سه روش فوق را مقایسه کنید، چه نتیجه‌ای می‌گیرید؟

ت ۳-۴ فروشگاه جعفری در ابتدای دوره ۱۰۰ واحد کالا جمعاً به بهای تمام شده ۱۰۰ میلیون ریال در اختیار داشته است. در

طی دوره، ۲۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده ۲۶۰ میلیون ریال خریداری کرده است. در پایان دوره، ۸۰ واحد کالا در انبار باقی مانده است.

**خواسته‌ها**

الف) بهای تمام‌شــده موجودی کالای فروش‌رفته را با اســتفاده از سه روش FIFO ، LIFO و میانگین محاسبه کنید.

ب) کدام روش منجر به سود ناخالص بیش‌تری می‌شود؟

ج) تحت کدام روش موجودی‌ها در ترازنامه به ارزش جاری نزدیک‌تر است؟

د) کدام روش باعث می‌شود آقای جعفری مالیات کمتری بپردازد؟

ت۴-۴ فروشگاه عسکباران از مبنای اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش برای ارزش‌یابی موجودی‌های پایان دوره خود استفاده می‌کند. اطلاعات زیر مربوط به ۲۹ اسفندماه است.

| اقلام | تعداد | بهای تمام شده هر واحد | خالص ارزش فروش |
|---|---|---|---|
| دوربین‌های عکاسی: | | | |
| سونی | ۵ | ۱,۷۰۰,۰۰۰ | ۱,۵۶۰,۰۰۰ |
| کانون | ۶ | ۱,۵۰۰,۰۰۰ | ۱,۵۲۰,۰۰۰ |
| دوربین دید در شب: | | | |
| ویتارا | ۱۲ | ۱,۲۵۰,۰۰۰ | ۱,۱۵۰,۰۰۰ |
| کوداک | ۱۴ | ۱,۲۰۰,۰۰۰ | ۱,۳۵۰,۰۰۰ |

**خواسته‌ها**

الف) با به‌کارگیری اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، ارزش موجودی کالای پایان دوره را اندازه‌گیری کنید.

ب) کاهش ارزش موجودی‌ها را در دفاتر ثبت کنید.

ت۵-۴ شرکت مقدم از روش FIFO برای ارزش‌یابی موجودی‌های خود استفاده می‌کند و اطلاعات زیر در مورد موجودی‌های پایان دوره این شرکت در دسترس است:

| | |
|---|---|
| دوربین‌های عکاسی | ۱۰۰ واحد به بهای هر واحد ۶۵۰,۰۰۰ ریال |
| پخش DVD | ۱۵۰ واحد به بهای هر واحد ۷۵۰,۰۰۰ ریال |
| پخش موزیک | ۱۲۵ واحد به بهای هر واحد ۸۰۰,۰۰۰ ریال |

در پایان سال، خالص ارزش فروش اقلام فوق به ترتیب ۷۱۰,۰۰۰ ریال، ۶۹۰,۰۰۰ ریال و ۷۸۰,۰۰۰ ریال است.

**خواسته‌ها**

الف) ارزش موجودی پایان دوره را با استفاده از مبنای اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش تعیین کنید.

ب) کاهش ارزش موجودی‌ها را در دفاتر ثبت کنید.

ت۶-۴ شرکت منجی اطلاعات زیر را برای آبان‌ماه گزارش کرده است:

| تاریخ | شرح | تعداد | بهای هر واحد | کل بهای تمام شده |
|---|---|---|---|---|
| ۱ آبان | موجودی‌ها | ۲۰۰ | ۵۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۲ آبان | خرید | ۳۰۰ | ۶۰,۰۰۰ | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۳ آبان | خرید | ۵۰۰ | ۷۰,۰۰۰ | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۳۰ آبان | موجودی‌ها | ۱۲۰ | | |

**خواسته‌ها**

الف) با فرض آن‌که فروش ۴۰۰ واحد کالا در تاریخ ۱۵ آبان به قیمت فروش هر واحد ۸۰,۰۰۰ ریال و فروش ۴۸۰ واحد در تاریخ ۲۷ آبان به بهای فروش هر واحد ۹۰,۰۰۰ ریال انجام باشد و با فرض سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و موجودی کالای پایان دوره را تحت هر یک از سه روش FIFO ، میانگین و LIFO محاسبه کنید.

ب) نتایج به دست آمده را با نتایج تمرین ت۸-۴ مقایسه کنید. چه تفاوت‌هایی وجود دارد؟

ج) رویدادهای مالی آبان‌ماه را در دفاتر ثبت کنید.

ت۷-۴ شرکت سهند اطلاعات زیر را برای بهمن و اسفند ۱۳۹۱ گزارش کرده است:

| | بهمن | اسفند |
|---|---|---|
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۵۰۰,۰۰۰ | ۶۱۰,۰۰۰ |
| موجودی کالای ابتدای ماه | ۱۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰ |
| موجودی کالای پایان ماه | ۱۲۰,۰۰۰ | ؟؟؟؟؟؟؟؟ |
| فروش | ۸۰۰,۰۰۰ | ۱,۰۰۰,۰۰۰ |

موجودی کالای شرکت سهند در تاریخ ۲۹ اسفند در آتش‌سوزی از بین رفت.

**خواسته‌ها**

الف) نرخ سود ناخالص را برای بهمن محاسبه کنید.

ب) با استفاده از نرخ حاشیه سود ناخالص، مبلغ خسارت شرکت سهند را محاسبه کنید.

ت۸-۴ فروشگاه پاتن‌جامه از روش خرده‌فروشی برای برآورد ارزش موجودی پایان دوره خود استفاده می‌کند. اطلاعات زیر مربوط به دو بخش البسه مردانه و زنانه این فروشگاه است:

| اقلام | البسه مردانه | البسه زنانه |
|---|---|---|
| موجودی ابتدای دوره به بهای تمام شده | ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای خریداری شده | ۱۴۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۳۶,۳۰۰,۰۰۰ |
| فروش خالص | ۱۷۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۸۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی کالای ابتدای دوره به قیمت خرده فروشی | ۴۶,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ارزش کالای فروش رفته به قیمت خرده فروشی | ۱۷۹,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۸۵,۰۰۰,۰۰۰ |

**خواسته**

بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره را برای هریک از بخش‌ها به روش خرده‌فروشی محاسبه کنید.

## مسائل

م۱-۴ فروشگاه ناصری سعی دارد ارزش موجودی کالای پایان دوره خود را در تاریخ ۲۸ اردیبهشت ۱۳۸۹ تعیین کند. حسابدار این فروشگاه تمامی موجودی‌های شمارش شده در تاریخ ۲۸ اردیبهشت را به حساب موجودی کالا منظور کرده است که در نتیجه آن ارزش موجودی کالا ۴۸۰ میلیون ریال تعیین شده است. با این وجود، حسابدار فروشگاه اقلام زیر را در محاسبات خود منظور نکرده‌است:

الف) در تاریخ ۲۶ اردیبهشت، کالایی به بهای تمام شده ۸ میلیون ریال برای مشتریان ارسال شده است. این کالاها با شرط فوب مبدأ به فروش رسیده‌اند. این کالاها در تاریخ ۲ خردادماه به دست مشتریان رسیده است.

ب) در تاریخ ۲۶ اردیبهشت، شرکت کیمیا کالایی را با شرط فوب مقصد برای فروشگاه ناصری ارسال کرده ارزش این کالاها ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال است. گزارش دریافتی نشان می‌دهد که کالاها در تاریخ ۲ خرداد به فروشگاه رسیده است.

ج) فروشگاه ناصری کالایی به ارزش ۵ میلیون ریال در انبار یکی از مشتریان دارد. در صورتی که فروشگاه ناصری و مشتری تا تاریخ ۴ خرداد به توافق برسند، فروش این کالا به مشتری قطعی خواهد شد.

د) فروشگاه ناصری کالایی به ارزش ۴ میلیون ریال به صورت امانی نزد فروشگاه جابری قرار داده است.

هـ) در تاریخ ۲۶ اردیبهشت، فروشگاه ناصری کالایی به ارزش ۷/۵ میلیون ریال سفارش داده است. این کالاها با شرط فوب مبدأ در تاریخ ۲۷ اردیبهشت بارگیری شده است. کالاها در تاریخ ۱ خرداد دریافت شده است.

و) در تاریخ ۲۸ اردیبهشت، فروشگاه ناصری کالایی به قیمت فروش ۳/۵ میلیون ریال و بهای تمام شده ۲/۵ میلیون ریال را با شرط فوب مقصد به فروش رسانده است. گزارش‌های دریافتی نشان می‌دهد که این کالاها در تاریخ ۲ خرداد به دست مشتری رسیده است.

ز) فروشگاه ناصری کالای معیوبی را در انبار نگهداری می‌کند. بهای تمام شده این کالاها ۴ میلیون ریال و خالص ارزش فروش آن ۶ میلیون ریال است.

**خواسته**

برای هریک از موارد بالا، تعیین کنید که آیا باید در موجودی کالای پایان دوره محسوب شود و اگر پاسخ مثبت است به چه مبلغی؟ برای اقلامی که جزء موجودی کالای پایان دوره محسوب نشده‌اند، تعیین کنید که مالکیت آن به چه کسی تعلق دارد و باید به چه مبلغی ثبت شود.

م۲-۴ موجودی کالای ابتدای دوره فروشگاه سروش متشکل از ۱,۵۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده هر واحد، ۷۰,۰۰۰ ریال است. در طول خردادماه کالاهای زیر خریدار شده است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۵ خرداد | ۳۰۰۰ کالابه بهای هرواحد ۸۰,۰۰۰ریال | ۱۲خرداد | ۴۰۰۰واحد کالا به بهای هرواحد ۱۰۰,۰۰۰ریال |
| ۱۳ خرداد | ۵۵۰۰کالا به بهای هرواحد ۹۰,۰۰۰ریال | ۲۶ خرداد | ۲۰۰۰واحدکالا به بهای هرواحد ۱۱۰,۰۰۰ریال |

در طی خرداد ماه، ۱۲,۵۰۰ واحد کالا به فروش رسیده است. فروشگاه سروش از سیستم ثبت ادواری موجودی کالا استفاده می‌کند.

**خواسته‌ها**

الف) تعیین بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش.

ب) تعیین ۱) موجودی کالای پایان دوره و ۲) بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته تحت هریک از روش‌های مفروض جریان بهای تمام‌شده (فایفو، لایفو و میانگین).

ج) کدام روش بیش‌ترین ارزش را برای موجودی کالای پایان دوره به دست می‌آورد؟ کدام روش بیش‌ترین مبلغ را برای بهای تمام‌شده کالای فروش رفته محاسبه می‌کند؟

**م۳-۴** شرکت نیک‌کالا در ابتدای دوره ۴۰۰ واحد از کالای XNA را در اختیار دارد که بهای تمام‌شده هر واحد آن ۸۰,۰۰۰ ریال است. در طی سال خریدهای زیر صورت گرفته است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۰ اردیبهشت | ۶۰۰ واحد به بهای هر واحد ۹۰,۰۰۰ ریال | ۱۲ آبان | ۳۰۰ واحد به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال |
| ۵ مرداد | ۵۰۰ واحد به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال | ۸ اسفند | ۲۰۰ واحد به بهای هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ ریال |

این شرکت از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده می‌کند. موجودی کالای پایان دوره، ۵۰۰ واحد بوده است و تمامی فروش ها در تاریخ ۴ مرداد ماه صورت گرفته است.

**خواسته‌ها**

الف) تعیین بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش.

ب) تعیین ۱) موجودی کالای پایان دوره و ۲) بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته تحت هر یک از روش‌های مفروض جریان‌های بهای تمام‌شده (فایفو، لایفو و میانگین).

ج) کدام روش بیش‌ترین ارزش را برای موجودی کالای پایان دوره به دست می‌آورد؟ کدام روش بیش‌ترین مبلغ را برای بهای تمام‌شده کالای فروش رفته محاسبه می‌کند؟

**م۴-۴** مدیریت شرکت مولایی در حال ارزیابی مناسب بودن روش ارزش‌یابی موجودی‌های خود است. این شرکت از روش میانگین استفاده می‌کند. از شما خواسته است نتیجه به کارگیری روش‌های فایفو و لایفو را برای سال ۱۳۹۱ محاسبه کنید ثبت‌های حسابداری در سال ۱۳۹۱ اطلاعات زیر را نشان می‌دهد:

| موجودی‌ها | | خریدها و فروش‌ها | |
|---|---|---|---|
| ابتدای دوره (۱۵,۰۰۰ واحد) | ۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | کل فروش خالص(۲۱۵,۰۰۰ واحد) | ۸,۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| پایان دوره (۳۰,۰۰۰ واحد) | | کل بهای تمام شده کالای خریداری شده(۲۳۰۰۰۰ واحد) | ۵,۹۵۰,۰۰۰ |

خریدها به صورت فصلی و به ترتیب زیر انجام شده است:

| فصل | واحدها | بهای هر واحد | کل بهای تمام شده |
|---|---|---|---|
| ۱ | ۶۰,۰۰۰ | ۲۴,۰۰۰ | ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲ | ۵۰,۰۰۰ | ۲۵,۰۰۰ | ۱,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۳ | ۵۰,۰۰۰ | ۲۶,۰۰۰ | ۱,۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۴ | ۷۰,۰۰۰ | ۲۸,۰۰۰ | ۱,۹۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ۲۳۰,۰۰۰ | | ۵,۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |

هزینه‌های عملیاتی ۱,۴۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و نرخ مالیات بر درآمد ۳۴ درصد است.

**خواسته‌ها**

الف) صورت سود و زیان فشرده مقایسه‌ای را با استفاده از دو روش فایفو و لایفو تهیه کنید. (محاسبات تعیین موجودی کالای پایان دوره را ارائه دهید)

ب) به سؤالات زیر پاسخ دهید:

۱ کدام روش جریان بهای تمام شده (فایفو یا لایفو) از دید ترازنامه‌ای موجودی کالای مربوط‌تری فراهم می‌آورد.

۲ کدام روش جریان بهای تمام شده (فایفو یا لایفو) از دید سود و زیانی، سود خال مربوط‌تری ایجاد می‌کند.

۳ کدام روش جریان بهای تمام شده (فایفو یا لایفو) به جریان واقعی کالاها نزدیک‌تر است؟ چرا؟

۴ به کارگیری کدام روش وجه نقد بیشتری را در اختیار مدیریت قرار می‌دهد؟ چرا؟

۵ با ارائه محاسبات نشان دهید سود ناخالص در روش‌های فایفو، لایفو و میانگین چه تفاوتی دارد؟ در کدام روش سود ناخالص حداکثر است؟

م۵-۴ اطلاعات زیر مربوط به ماه منتهی به ۳۱ دی‌ماه ۱۳۹۱ شرکت پرستویی است. این شرکت از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا استفاده می‌کند.

| تاریخ | شرح | تعداد | بهای خرید یا فروش هر واحد |
|---|---|---|---|
| ۱ دی | موجودی ابتدای دوره | ۶۰ | ۲۵۰,۰۰۰ |
| ۹ دی | خرید | ۱۲۰ | ۲۶۰,۰۰۰ |
| ۱۱ دی | فروش | ۱۰۰ | ۳۵۰,۰۰۰ |
| ۱۷ دی | خرید | ۷۰ | ۲۷۰,۰۰۰ |
| ۲۲ دی | فروش | ۶۰ | ۴۰۰,۰۰۰ |
| ۲۵ دی | خرید | ۸۰ | ۲۸۰,۰۰۰ |
| ۲۹ دی | فروش | ۱۱۰ | ۴۰۰,۰۰۰ |

**خواسته‌ها**

الف) ۱) موجودی کالای پایان دوره، ۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته و ۳) سود ناخالص را تحت هر یک از سه روش زیر محاسبه کنید:

۱ لایفو ۲ فایفو ۳ میانگین

ب) نتایج حاصل از سه روش را مقایسه کنید.

**م۶-۴** اطلاعات زیر در مورد شرکت دایموند در دست است. این شرکت از سیستم ثبت ادواری موجودی کالا استفاده می‌کند. شرکت دایموند به تجارت قطعات الماس اشتغال دارد. الماس‌هایی که این شرکت خرید و فروش می‌کند همگی از یک نوع و در یک اندازه است. هر بسته‌ای از الماس‌ها که خریداری می‌شود به دقت کُد گذاری می‌شود و بنابراین بهای تمام شده خرید آن‌ها کاملاً مشخص است.

۱ خرداد موجودی کالا ابتدا دوره متشکل از ۱۵۰ قطعه الماس به بهای هر قطعه ۳ میلیون ریال

۲ خرداد خرید ۲۰۰ قطعه به بهای هر قطعه ۳/۵ میلیون ریال

۵ خرداد فروش ۱۵۰ قطعه به قیمت هر قطعه ۶ میلیون ریال

۱۰ خرداد خرید ۳۵۰ قطعه به بهای هر قطعه ۳/۷۵ میلیون ریال

۲۵ خرداد فروش ۴۰۰ قطعه به بهای هر قطعه ۶/۵ میلیون ریال

**خواسته‌ها**

الف) فرض کنید شرکت دایموند از روش شناسایی ویژه استفاده می‌کند.

۱ نشان دهید شرکت چگونه می‌تواند با انتخاب الماس‌هایی که به فروش می‌رساند، سود ناویژه خردادماه خود را حداکثر کند.

۲ نشان دهید شرکت چگونه می‌تواند با انتخاب الماس‌هایی که به فروش می‌رساند، سود ناویژه خردادماه خود را حداقل کند.

ب) فرض کنید شرکت دایموند از روش فایفو استفاده می‌کند. بهای تمام‌شده کالای فروش رفته را محاسبه کنید. تحت این روش، سود ناویژه شرکت برای خردادماه چه مبلغی است؟

ج) فرض کنید شرکت دایموند از روش لایفو استفاده می‌کند. بهای تمام‌شده کالای فروش رفته را محاسبه کند. تحت این روش، سود ناویژه شرکت برای خردادماه چه مبلغی است؟

د) از میان این سه روش ارزش‌یابی موجودی کالا، شرکت دایموند کدام روش را باید انتخاب کرد؟ چرا؟

**م۷-۴** مدیریت شرکت زاگرس قصد دارد تأثیرات مقایسه‌ای روش‌های فایفو و لایفو را تعیین کند. برای سال ۱۳۹۱، ثبت‌های حسابداری اطلاعات زیر را نشان می‌دهد.

| | |
|---|---|
| موجودی ۱ فروردین (۱۰،۰۰۰ واحد) | ۳۵۰،۰۰۰،۰۰۰ |
| بهای ۱۲۰۰۰۰ واحد کالای خریداری شده | ۵،۰۴۵،۰۰۰،۰۰۰ |
| فروش ۱۰۰۰۰۰ واحد کالا | ۶،۶۵۰،۰۰۰،۰۰۰ |
| هزینه‌های عملیاتی | ۱،۳۰۰،۰۰۰،۰۰۰ |

کالاهای خریداری شده متشکل است از ۳۵۰۰۰ واحد به بهای هر واحد ۴۰،۰۰۰ ریال به تاریخ ۱۰ شهریور، ۶۰،۰۰۰ واحد به بهای هر واحد ۴۲،۰۰۰ ریال به تاریخ ۱۵ دی، و ۲۵،۰۰۰ واحد به بهای هر واحد ۴۵،۰۰۰ ریال در تاریخ ۲۰ بهمن. نرخ مالیات بردرآمد ۲۸ درصد است:

**خواسته‌ها**

(الف) صورت سود و زیان فشرده مقایسه‌ای را برای سال ۱۳۹۱ تحت روش فایفو و لایفو تهیه کنید (محاسبات موجودی کالای پایان دوره را ارائه کنید).

ب) به پرسش‌های زیر پاسخ دهید:

۱ کدام روش (فایفو یا لایفو) از دید ترازنامه‌ای روش مربوط‌تری برای ارزش‌گذاری موجودی‌ها است؟ چرا؟

۲ کدام روش، از دید سود و زیانی، ارزش مربوط‌تری را برای سود خالص گزارش می‌کند؟ چرا؟

۳ کدام روش، به جریان واقعی کالاها نزدیک‌تر است؟ چرا؟

۴ با به کارگیری کدام روش وجه نقد پایان دوره بیشتر خواهد بود؟ چرا؟

۵ با ارائه محاسبات، نشان دهید سود ناخالص تحت روش‌های فایفو، لایفو و میانگین چه تفاوتی دارد؟ در کدام روش سود ناخالص حداکثر می‌شود؟

**م۸-۴** یک فروشگاه خرده‌فروشی از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده می‌کند. اطلاعات زیر در دست‌رس است:

| تاریخ | شرح | تعداد | بهای خرید یا فروش هر واحد |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | موجودی پایان دوره | ۱۵۰ | ۱۷۰,۰۰۰ |
| ۲ فروردین | خرید | ۱۰۰ | ۲۱۰,۰۰۰ |
| ۶ فروردین | فروش | ۱۵۰ | ۴۰۰,۰۰۰ |
| ۹ فروردین | خرید | ۷۵ | ۲۴۰,۰۰۰ |
| ۱۰ فروردین | فروش | ۵۰ | ۴۵۰,۰۰۰ |
| ۲۳ فروردین | خرید | ۱۰۰ | ۲۸۰,۰۰۰ |
| ۳۰ فروردین | فروش | ۱۱۰ | ۵۰۰,۰۰۰ |

**خواسته‌ها**

الف) برای هریک از فرض‌های زیر ۱) بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و ۲) موجودی کالای پایان دوره را محاسبه کنید: الف) لایفو ب) فایفو ج) میانگین

ب) نتایج حاصل از سه روش فوق را مقایسه کنید.

**م۹-۴** شرکت اطلس عملیات خود را در تاریخ ۱ مرداد ۱۳۹۱ آغاز کرده است و از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده می‌کند. در طول مرداد رویدادهای مالی زیر رخ داده است:

| تاریخ | تعداد | بهای هر واحد | تعداد فروش |
|---|---|---|---|
| ۱ مرداد | ۷ | ۱,۵۰۰,۰۰۰ | |
| ۴ مرداد | | | ۴ |
| ۸ مرداد | ۸ | ۱,۷۰۰,۰۰۰ | |
| ۱۲ مرداد | | | ۵ |
| ۱۵ مرداد | ۶ | ۱,۸۵۰,۰۰۰ | |
| ۲۰ مرداد | | | ۳ |
| ۲۵ مرداد | | | ۴ |

**خواسته‌ها**

الف) ارزش موجودی کالا را با استفاده از سه روش فایفو ، لایفو و میانگین متحرک محاسبه کنید.

ب) کدام روش بیش‌ترین (کمترین) ارزش را برای موجودی کالا محاسبه می‌کنند؟

م ۱۰-۴ فروشگاه صابری در تاریخ ۲۵ خرداد، ۱۳۹۱، ۷۰ درصد موجودی‌های خود را در اثر آتش‌سوزی از دست داد، اطلاعات زیر از دفاتر حسابداری فروشگاه استخراج شده است:

| | اردیبهشت | خرداد |
|---|---|---|
| فروش خالص | ۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| خرید خالص | ۱,۹۷۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۱,۹۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| هزینه حمل | ۲۹,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی ابتدای دوره | ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۳۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی انتهای دوره | ۱۳۲,۰۰۰,۰۰۰ | ؟ |

تمامی کالای فروشگاه تحت پوشش بیمه آتش‌سوزی بوده است. برای شرکت بیمه گزارشی تهیه کنید که مبلغ و نحوه محاسبه کالای خسارت دیده را نشان دهد.

**خواسته‌ها**

الف) نسبت حاشیه سود ناخالص را برای اردیبهشت محاسبه کنید.

ب) با استفاده از نسبت حاشیه سود ناخالص اردیبهشت ماه، کل موجودی کالای خردادماه و موجودی کالای سوخته شده را محاسبه کنید.

م ۱۱-۴ فروشگاه زنجیره‌ای شهروند از روش خرده‌فروشی برای برآورد موجودی‌های پایان دوره خود استفاده می‌کند. اطلاعات زیر برای دو بخش این فروشگاه در تاریخ ۱ آبان ۱۳۹۱ در دست‌رس است:

| | کالاهای ورزشی | | جواهرآلات و تزئینی | |
|---|---|---|---|---|
| | بهای تمام شده | قیمت خرده فروشی | بهای تمام شده | قیمت خرده فروشی |
| فروش خالص | | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | | ۱,۱۶۰,۰۰۰ |
| خریدها | ۶۷۵,۰۰۰ | ۱,۰۶۶,۰۰۰ | ۷۴۱,۰۰۰ | ۱,۱۵۸,۰۰۰ |
| برگشت از خرید | (۲۶,۰۰۰) | (۴۰,۰۰۰) | (۱۲,۰۰۰) | (۲۰,۰۰۰) |
| تخفیفات خرید | (۱۲,۳۶۰) | — | (۲,۴۴۰) | — |
| هزینه حمل | ۹,۰۰۰ | — | ۱۴,۰۰۰ | — |
| موجودی ابتدای دوره | ۴۷,۳۶۰ | ۷۴,۰۰۰ | ۳۹,۴۴۰ | ۶۲,۰۰۰ |

در تاریخ ۲۹ اسفند، کالای خود را به قیمت خرده فروشی، شمارش کرد. ارزش خرده‌فروشی واقعی موجودی‌های بخش کالاهای ورزشی ۹۵,۰۰۰ ریال و بخش جواهرآلات و تزئینی، ۴۴,۰۰۰ ریال است.

**خواسته‌ها**

الف) بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره هر دو بخش را در تاریخ ۳۰ آبان با استفاده از روش خرده فروشی تعیین کنید.

ب) بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره هر دو بخش را در تاریخ ۲۹ اسفند، با فرض نسبت بهای تمام‌شده به قیمت خرده‌فروشی ۶۰ درصد برای بخش کالای ورزشی و ۶۴ درصد برای بخش جواهرآلات و تزئینی محاسبه کنید.

فصل ۵

# دارایی‌های ثابت مشهود

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعهٔ این فصل باید بتوانند:

۱ سه ویژگی دارایی‌های ثابت مشهود را بیان کنید.

۲ کاربرد اصل بهای تمام شده در مورد دارایی‌های ثابت مشهود را توضیح دهید.

۳ مفهوم استهلاک را توضیح دهید.

۴ استهلاک دوره را با استفاده از روش‌های مختلف محاسبه کنید.

۵ نحوه بازنگری در استهلاک دوره را شرح دهید.

۶ میان هزینه‌های جاری و مخارج سرمایه‌ای تمایز قائل شده و آرتیکل‌های مربوط به هر یک را توضیح دهید.

۷ چگونگی واگذاری دارایی‌های ثابت مشهود را توضیح دهید.

۸ معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود را توضیح دهید.

۹ نحوه افشای دارایی‌های ثابت مشهود را در صورت‌های مالی توضیح دهید.

## مروری بر فصل

حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود، پیامدهای با اهمیتی بر نتایج گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد. در این فصل، کاربرد اصل بهای تمام شده در حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود، مانند ماشین آلات و تجهیزات، توضیح داده می‌شود. هم‌چنین، روش‌هایی که شرکت‌ها می‌توانند برای تخصیص بهای تمام شده به عمر مفید آن دارایی استفاده کنند را بیان می‌کنیم. به علاوه، نحوه حسابداری مخارجی مانند بهای جایگزینی چرخ‌ها و لنت‌های ترمز که در طی عمر مفید وسایل نقلیه اتفاق می‌افتد تشریح خواهد شد. یکی دیگر از موضوعات کلیدی مورد بحث در این فصل، معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود و نحوه برخورد حسابداری با این نوع معاملات است. محتوا و ساختار فصل ۵ به صورت زیر است:

دارایی‌های ثابت مشهود

- دارایی‌های ثابت مشهود
  - مفهوم دارایی‌های ثابت مشهود
  - اندازه‌گیری بهای تمام‌شده
    - زمین
    - بهسازی زمین
    - ساختمان
    - تجهیزات
- استهلاک
  - مفهوم استهلاک
  - روش‌های استهلاک
    - خط مستقیم
    - واحدهای فعالیت
    - مانده نزولی
  - باز نگری در استهلاک
- مخارج بعد از تحصیل
  - مخارج جاری
  - مخارج سرمایه‌ای
- کنارگذاری
  - از دور خارج کردن
  - فروش
  - معاوضه
- نحوه ارائه
  - نحوه ارائه در صورت‌های مالی

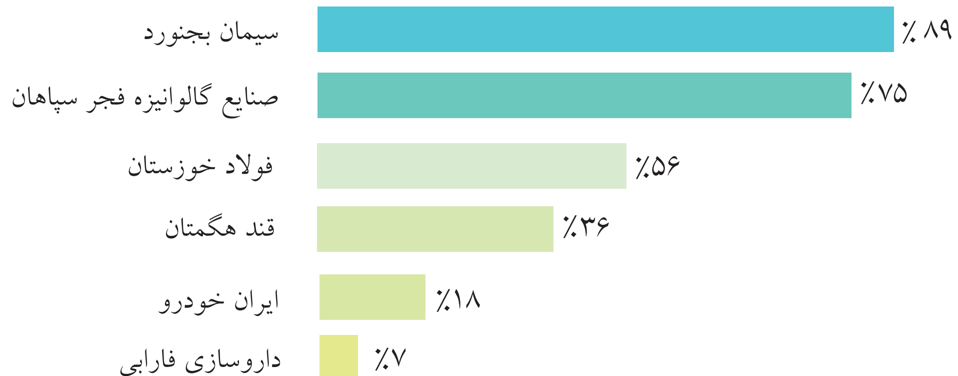
## مفهوم و ویژگی‌های دارایی‌های ثابت مشهود

**هدف مطالعهٔ ۱**

سه ویژگی دارایی‌های ثابت مشهود را بیان کنید.

**دارایی‌های ثابت مشهود،** منابع اقتصادی هستند که از ۳ ویژگی برخوردارند: ۱) دارای ماهیت فیزیکی هستند (شکل و اندازه آن‌ها قابل مشاهده است). ۲) در عملیات واحد تجاری به کار می‌روند و شرکت قصد فروش آن‌ها را ندارد. ۳) انتظار می‌رود که این دارایی‌ها برای چندین سال به شرکت خدمات ارائه کنند. به عبارت دیگر، عمر مفید اقتصادی دارایی‌های ثابت مشهود طولانی و بیش از یک سال است. به جز زمین، توان خدمت رسانی سایر دارایی‌های ثابت مشهود، در طی عمر مفید آن‌ها کاهش می‌یابد. در گذشته دارایی‌های ثابت مشهود، **اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات** نامیده می‌شدند.

به دلیل این‌که دارایی‌های ثابت مشهود، نقشی کلیدی در عملیات مستمر ایفا می‌کنند، شرکت‌ها دارایی‌های ثابت مشهود را در شرایط عملیاتی مطلوبی نگهداری می‌کنند. هم‌چنین، شرکت‌ها دارایی‌های ثابت مشهود فرسوده را جایگزین کرده و براساس نیاز خود، منابع مولد را افزایش می‌دهند. بسیاری از شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری‌های قابل توجهی در دارایی‌های ثابت مشهود انجام داده‌اند. تصویر ۱-۵، نسبت دارایی‌های ثابت مشهود به کل دارایی‌های برخی شرکت‌های فعال در صنایع مختلف را نشان می‌دهد.




تصویر ۱-۵ نسبت دارایی‌های ثابت مشهود به کل دارایی‌ها

## اندازه‌گیری بهای تمام شده دارایی‌های ثابت مشهود

**هدف مطالعهٔ ۲**

کاربرد اصل بهای تمام شده در مورد دارایی‌های ثابت مشهود را توضیح دهید.

اصل بهای تمام شده، شرکت‌ها را ملزم می‌کند دارایی های ثابت مشهود خود را به بهای تمام‌شده ثبت نمایند. بنابراین، شرکت ایران خودرو، تجهیزات تولیدی خود را به بهای تمام‌شده ثبت می‌کند. **بهای تمام‌شده، در برگیرندهٔ تمام مخارج ضروری جهت تحصیل دارایی و آماده سازی آن برای استفاده مورد نظر است**. برای مثال، بهای تمام‌شده، ماشین‌های تولیدی کارخانه، شامل بهای خرید، هزینه‌های حمل پرداختی برای انتقال ماشین‌آلات خریداری شده به محل کارخانه و هزینه‌های نصب می‌باشد. پس از تعیین بهای تمام‌شده، شرکت ایران خودرو از این مبلغ به عنوان مبنای حسابداری ماشین‌آلات در طی عمر مفید

آن اســتفاده می‌کند. در بخش بعدی، کاربرد اصل بهای تمام شده در هریک از دسته‌بندی‌های عمده دارایی‌های ثابت مشهود را تشریح می‌کنیم.

## زمین

شرکت‌ها، **زمین** را با هدف ساخت کارخانه تولیدی یــا دفتر اداری، تحصیل می‌کنند. بهای تمام‌شــده زمین در بردارنــدهٔ موارد زیر اســت: ۱) قیمت خرید نقدی ۲) هزینه‌هــای نقل و انتقال مانند حــق ثبت دفترخانه ۳) کمیســیون‌های معاملات املاک ۴) مالیات بر اموال و عوارض شــهرداری و ســایر هزینه‌هــای مربوط به تصــرف ملک توســط خریدار. برای مثــال، اگر قیمت نقــدی ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۵۰۰ میلیون ریال) باشــد و خریدار بابت هزینه‌های مســتقیم خرید زمین (شامل مالیات بر اموال، عوارض شهرداری و کمیسیون خرید) ۵۰ میلیون ریال پرداخت کرده باشــد، در این صورت، بهای تمام‌شــده زمیــن ۵۵۰ میلیون ریــال خواهد بود.

شرکت‌ها، تمام هزینه‌های ضروری جهت آماده‌سازی زمین برای اســتفاده موردنظــر را در بدهکار (افزایش) حساب زمین ثبت می‌کنند. هنگامی که شرکت، زمینی را بدون پرداخت وجه تحصیل می‌کند، هزینه‌های مربوط به پاک‌سازی، زهکشی و تسطیح آن، بهای تمام‌شده زمین را تشکیل می‌دهد. گاهی اوقات زمین دارای ساختمان غیر قابل اســتفاده‌ای اســت که باید هزینه‌های تخریب ساختمان قدیمی را پس از کسر عواید حاصل از فروش مصالح، به بهای تمام شده زمین اضافه کند. تصویر ۲–۵ نحوه محاسبه بهای تمام‌شــده زمین را نشان می‌دهد.

عوارض و مالیات + کمیسیون معاملات املاک + هزینه های نقل و انتقال + قیمت خرید نقدی = بهای تمام شده زمین

(عواید حاصل از فروش مصالح − هزینه تخریب ساختمان قدیمی)+

تصویر ۲–۵ فرمول محاسبه بهای تمام‌شده زمین

برای روشــن شــدن موضوع، فرض کنید که **شرکت تولیدی هژیر**، زمینی را به قیمت نقدی یک میلیارد ریال تحصیل می‌کند. در این زمین ، انباری قدیمی وجود دارد که خالص هزینه تخریب آن ۶۰ میلیون ریال است (۷۵ میلیون ریال کل هزینه تخریب، منهای ۱۵ میلیون ریال عایدات حاصــل از مصرف مصالح). هزینه‌های اضافی عبارتند از: ۱۰ میلیون ریال حق‌الزحمه کارشناسی و ۸۰ میلیون ریال کمیسیون معاملات املاک. بهای تمام‌شده زمین ۱/۱۵ میلیارد ریال است که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

| | زمین |
|---|---|
| قیمت نقدی زمین | ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| خالص هزینه تخریب انبار | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| حق الزحمه کارشناسی | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کمیسیون معاملات املاک | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده زمین | ۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر۳–۵ محاسبه بهای تمام شده زمین

هنگامی که شرکت هژیر تحصیل زمین را ثبت می‌کند، حساب زمین را به مبلغ ۱/۱۵ میلیارد ریال بدهکار و حساب وجه نقد را به همین میزان بستانکار می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | زمین | ۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | نقد و بانک | | ۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت تحصیل زمین به صورت نقد) | | |

## بهسازی زمین

**بهسازی زمین**، اضافات ساختاری ایجاد شده روی زمین است. مثال‌های بهسازی عبارتند از: مسیر ماشین‌رو، پارکینگ، پرچین، منظره‌سازی و آب‌پاش‌ها. بهای تمام‌شده بهسازی زمین شامل، تمام هزینه‌های ضروری جهت رساندن بهسازی‌ها به شرایط استفاده موردنظر است. برای مثال، بهای تمام‌شده پارکینگی جدید برای شرکت اعصاری شامل مبلغ پرداختی بابت سنگ فرش، حصارکشی و سیستم روشنایی است. بنابراین **شرکت اعصاری**، جمع تمام این هزینه‌ها را در حساب بهسازی زمین بدهکار می‌کند. بهسازی زمین عمر مفید محدودی دارد و نگهداری و جای‌گزینی آن‌ها بر عهده شرکت‌ها است. به دلیل عمر مفید محدود بهسازی ها، شرکت‌ها بهای تمام‌شده بهسازی زمین را در حساب مجزایی ثبت و آن را طی عمر مفید بهسازی‌ها مستهلک می‌کنند.

## ساختمان

**ساختمان‌ها**، امکاناتی هستند (مانند فروشگاه‌ها، دفاتر اداری، کارخانه‌ها و انبارها) که در عملیات مورد استفاده قرار می‌گیرند. شرکت‌ها، تمام مخارج مربوط به خرید یا احداث یک ساختمان را به حساب ساختمان بدهکار می‌کنند. هنگامی که ساختمانی **خریداری می‌شود**، بهای تمام‌شده آن شامل قیمت خرید و هزینه‌های جانبی (حق‌الزحمه وکیل ، بیمه، انتقال مالکیت و...) و کمیسیون معاملات املاک است. هم‌چنین، هزینه‌هایی که ساختمان را جهت استفاده موردنظر آماده می‌سازند، شامل :مخارج مربوط به تعمیر پشت‌بام، کف‌پوش‌ها، سیم‌کشی و لوله‌کشی، در بهای تمام‌شده ساختمان منظور می‌شود. هنگامی که ساختمان جدید، **ساخته می‌شود**، بهای تمام‌شده آن عبارت است از: مبلغ قرارداد ساخت به علاوه پرداخت‌های مربوط به حق‌الزحمه معمار، مجوزهای ساخت و هزینه‌های حفاری و مصالح.

به علاوه، شرکت‌ها برخی هزینه‌های سود تضمین‌شده (بهره) را به حساب ساختمان منظور می‌نمایند: هنگامی که مدت زمان قابل توجهی برای احداث ساختمان مورد نیاز است، هزینه‌های سود تضمین شده تحقق‌یافته مربوط به تأمین مالی پروژه، جزو بهای تمام‌شده ساختمان محسوب می‌شوند. در این فرآیند، هزینه سود تضمین‌شده (همانند هزینه مصالح و دست‌مزد) برای احداث ساختمان ضروری است. افزودن هزینه سود تضمین‌شده در بهای تمام‌شده یک ساختمان در حال احداث، **محدود به دوره ساخت است**. هنگامی‌که فرآیند ساخت تکمیل می‌شود، شرکت، پرداخت‌های بعدی سود تضمین‌شده را به حساب هزینه سود تضمین‌شده منظور می‌کند.

### تجهیزات

**تجهیزات**، شامل دارایی‌هایی مانند؛ دستگاه پول‌شمار، تجهیزات اداری، ماشین‌آلات کارخانه، کامیون‌های تحویل‌دهنده کالا و هواپیماها است. این دارایی‌ها در عملیات شرکت به کار می‌روند. بهای تمام‌شده تجهیزات، مانند آن‌چه در شرکت ایران خودرو گفته شد، شامل موارد زیر است: **قیمت خرید نقدی، مالیات خرید، هزینه‌های حمل و بیمه حمل کالا که توسط خریدار پرداخت می‌شود.** هم‌چنین مخارج لازم برای مونتاژ کردن اجزاء، نصب دستگاه‌ها و آزمون آن‌ها، جزء بهای تمام‌شده محسوب می‌شوند. با این وجود، شرکت ایران‌خودرو هزینه مجوزهای تردد و بیمه وسایل نقلیه موتوری شرکت را جزء بهای تمام‌شده تجهیزات منظور نمی‌کند. این هزینه‌ها در برگیرنده‌ی مخارج تکراری سالانه‌ای است که فاقد منافع آتی (بیش از یک سال) هستند. درنتیجه، این مخارج در زمان وقوع، به حساب هزینه‌های عملیاتی منظور می‌شوند.

برای روشن شدن موضوع، فرض کنید که شرکت مروارید، ماشین‌آلات کارخانه را به قیمت نقدی ۵۰۰ میلیون ریال خریداری نموده است. سایر مخارج مربوط به این ماشین‌آلات عبارتند از: مالیات خرید ۳۰ میلیون ریال، حق بیمه حمل ۵ میلیون ریال، نصب و راه‌اندازی ۱۰ میلیون ریال. بنابراین، بهای تمام‌شده ماشین‌آلات خریداری شده ۵۴۵ میلیون ریال می‌باشد که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

| ماشین‌آلات کارخانه | |
|---|---|
| بهای خرید نقدی | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| مالیات خرید | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| حق بیمه حمل کالا | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| نصب و راه‌اندازی | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده ماشین‌آلات کارخانه | ۵۴۵,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر۴-۵ نحوه محاسبه بهای تمام شده ماشین آلات کارخانه

شرکت مروارید برای ثبت خرید و مخارج مرتبط آن، آرتیکل زیر را در دفاتر خود ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | ماشین آلات | ۵۴۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | نقد و بانک | | ۵۴۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت تحصیل ماشین‌آلات کارخانه) | | |

به عنوان مثالی دیگر، فرض کنید که شرکت فرجام، کامیونی را به بهای نقدی ۲۲۰ میلیون ریال خریداری نمود. مخارج مربوطه شامل: مالیات بر ارزش افزوده به مبلغ ۱۳,۲۰۰,۰۰ ریال، رنگ‌آمیزی کامیون ۵میلیون ریال،

مجوز تردد ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال و بیمه ۳ ساله، ۱۶ میلیون ریال است. بنابراین، بهای تمام‌شده کامیون ۲۳۸,۲۰۰,۰۰۰ ریال است که به صورت زیر محاسبه می شود:

| بهای تمام شده کامیون | |
|---|---|
| قیمت نقدی | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| مالیات بر ارزش افزوده | ۱۳,۲۰۰,۰۰۰ |
| رنگ‌آمیزی | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کامیون | ۲۳۸,۲۰۰,۰۰۰ ریال |

تصویر۵-۵ نحوه محاسبه بهای تمام شده کامیون

شرکت فرجام، بهای پرداختی بابت مجوز تردد را به عنوان یک هزینه و مبلغ پرداختی بابت بیمه را به عنوان یک پیش‌پرداخت دارایی ثبت خواهد کرد.

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | کامیون | ۲۳۸,۲۰۰,۰۰۰ | |
| | هزینه مجوز تردد | ۸,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | پیش پرداخت بیمه | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۲۶۲,۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت تحصیل کامیون و سایر هزینه ها) | | |

## مثال!

فرض کنید شرکت دایموند، کامیونی را به مبلغ نقدی ۱۵۰ میلیون ریال به علاوه، ۹ میلیون ریال مالیات بر ارزش افزوده و ۵ میلیون ریال هزینه حمل خریداری کرد. هم‌چنین، ۲ میلیون ریال بابت رنگ‌آمیزی، ۶ میلیون ریال بابت بیمه سالانه و ۸۰۰,۰۰۰ ریال بابت مجوز تردد پرداخت کرد. توضیح دهید که هریک از مخارج مذکور، چگونه به حساب گرفته می‌شوند؟

### پاسخ:

چهار پرداخت اول (۱۵۰، ۹، ۵ و ۲ میلیون ریال) مخارج ضروری جهت آماده‌سازی کامیون برای استفاده موردنظر است. بنابراین، بهای تمام‌شده کامیون، ۱۶۶ میلیون ریال است. پرداخت‌های مربوط به بیمه و مجوز تردد جزء هزینه‌های عملیاتی محسوب می‌شوند.

## تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود

معمولاً شرکت‌ها به چهار روش دارایی‌های ثابت مورد نیاز خود را تحصیل می‌کنند:

۱) خرید نقدی دارایی،

۲) ساخت دارایی،

۳) خرید نسیه دارایی از طریق ایجاد حساب‌های پرداختنی یا صدور اسناد پرداختنی مدت‌دار،

۴) تحصیل دارایی در ازای انتشار سهام و

۵) معاوضه دارایی‌ها.

تحصیل دارایی ثابت مشهود به هر یک از این روش‌ها صورت گیرد، یک قاعده کلی در مورد بهای تمام‌شده دارایی که باید در دفاتر ثبت شود وجود دارد: دارایی تحصیل‌شده باید در دفاتر به بهای خرید نقدی دارایی به اضافه تمامی مخارج مستقیم لازم برای آماده‌سازی آن، ثبت شود. بنابراین، هزینه سود تضمین‌شده که در صورت خرید نسیه دارایی ایجاد می‌شود، در بهای تمام‌شده دارایی منظور نمی‌شود.

در بخش قبلی نحوه خرید نقدی دارایی ثابت به طور کامل تشریح گردید. هم‌چنین، در رابطه با مخارجی که در هنگام ساخت به حساب دارایی منظور می‌شود، مطالبی ارائه شد. حسابداری تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود از طریق معاوضه در بخش‌های بعدی این فصل تشریح می‌شود. در این بخش، حسابداری تحصیل دارایی از طریق صدور سهام و هم‌چنین تحصیل گروهی دارایی‌ها، بیان می‌شود.

**تحصیل دارایی‌ها از طریق صدور سهام**

برخی از شرکت‌های سهامی، دارایی‌های مورد نیاز خود را از طریق صدور اوراق مالکانه (سهام) خود خریداری می‌کنند. شرکت سهامی، شرکتی است که سرمایه خود را در قالب سهام در آورده است. هنگامی‌که سهام یک شرکت به عموم افراد عرضه می‌شود، شرکت در قالب سهامی عام تشکیل شده است. برای مثال، شرکت‌های ایران خودرو، سایپا و بانک ملت در قالب شرکت سهامی عام درآمده‌اند.

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، هنگامی‌که یک دارایی تحصیل می‌شود، بهای تمام‌شده آن عبارت است از قیمت خرید نقدی دارایی. در زمانی‌که دارایی ثابت از طریق صدور سهام شرکت تحصیل می‌شود، این دارایی باید به بهای خرید نقدی در دفاتر ثبت شود. مشکل، زمانی بروز می‌کند که در این معامله، قیمت خرید نقدی دارایی قابل تعیین نباشد. در این زمان، دارایی تحصیل‌شده باید به ارزش دارایی تحصیل‌شده یا ارزش سهام واگذارشده، هر کدام که با قابلیت اتکای بیش‌تری قابل تعیین است، ثبت شود. برای تشریح موضوع، به مثال زیر توجه کنید. شرکت سهامی گیلانی، قطعه زمینی را از طریق صدور ۱۰,۰۰۰ سهام عادی خود، تحصیل کرده است. فرض کنید، قیمت نقدی زمین تحصیل شده و هم‌چنین ارزش بازار سهام واگذار شده قابل تعیین نیست. در این زمان، شرکت از یک کارشناس برای تعیین ارزش زمین استفاده خواهد کرد و زمین تحصیل‌شده را به این مبلغ در دفاتر خود ثبت خواهد کرد. در صورتی که کارشناس ارزش زمین را ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد کند و ۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت حق الزحمه کارشناسی خود دریافت کند، رویداد فوق به صورت زیر در دفاتر شرکت گیلانی ثبت می‌شود.

| تاریخ | | | |
|---|---|---|---|
| | زمین | ۱۰,۵۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۵۰۰,۰۰۰ |
| | سهام سرمایه عادی | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت تحصیل زمین از طریق صدور سهام) | | |

از آنجا که استفاده از کارشناس در تعیین ارزش زمین غیر قابل اجتناب است، حق الزحمه کارشناسی در بهای تمام‌شده زمین منظور می‌شود.

حال فرض کنید در مثال بالا، قیمت خرید نقدی زمین قابل تعیین نیست، اما ارزش بازار سهام شرکت گیلانی مشخص اســت. در صورتی که هر ســهم شــرکت گیلانی در بازار ۱۱۰۰ ریال معامله شود، بهای تمام‌شده زمین ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۱۱۰۰× ۱۰,۰۰۰) خواهد بود. در این حالت تحصیل زمین به صورت زیر ثبت می‌شود.

| تاریخ | | | |
|---|---|---|---|
| | زمین | ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | سهام سرمایه عادی | | ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (تحصیل زمین از طریق صدور سهام) | | |

معمولاً ارزش بازار سهام، برآورد قابل اتکایی از ارزش دارایی تحصیل شده است.

**تحصیل گروهی دارایی‌های ثابت**

این احتمال وجود دارد که شرکت، مجموعه‌ای از دارایی‌های ثابت مورد نیاز خود را به صورت یک‌جا خریداری نماید که به آن تحصیل گروهی دارایی‌ها گفته می‌شـود. به ویژه، کاهش هزینه‌های خرید و حمل دارایی‌ها و هم‌چنین دریافت تخفیف از فروشنده، باعث می‌شود که این شکل از تحصیل دارایی‌های ثابت، بسیار متداول باشد. از آنجا که شرکت باید دارایی‌های تحصیل شــده را به تفکیک در دفاتر خود ثبت کند، تعیین بهای تمام‌شــده هر یک از دارایی‌ها اهمیت خواهد داشــت. در صورتی که بهای تمام‌شــده هر دارایی مشخص نباشد، شرکت باید با استفاده از یک کارشناس، بهای تمام‌شده هر دارایی را برآورد کند.

برای تشــریح موضوع فرض کنید، شــرکت انوری، یک دستگاه نمایشگر، یک عدد میز تحریر و یک عدد صندلی مورد نیاز خود را به صورت یک‌جا و در ازای پرداخت ۱۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. از آنجا که بهای تمام‌شده هر یک از این اقلام قابل تعیین نیست، شرکت با پرداخت ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال از یک کارشناس خواست تا ارزش هریک از این اقلام را تعیین کند. کارشناس ارزش هریک از دارایی‌های بالا را به صورت زیر تعیین کرد:

| | | |
|---|---|---|
| نمایشگر | → | ۹,۰۰۰,۰۰۰ |
| میز تحریر | → | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| صندلی | → | ۳,۰۰۰,۰۰۰ |
| | | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |

از آنجا که مجموع ارزش‌های تعیین شده برای این دارایی‌ها (۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال) بیش از بهای تمام‌شده (۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال =۱,۰۰۰,۰۰۰+ ۱۴,۰۰۰,۰۰۰) است، شرکت باید بهای تمام‌شده گروه دارایی‌های خریداری شده را متناسب با ارزش‌های تعیین شده توسط کارشناس، به هر یک از دارایی‌ها تخصیص دهد. شرکت انوری بهای هریک از اقلام فوق را به صورت زیر تعیین می‌کند:

$$\text{بهای تمام‌شده نمایشگر} = ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۹,۰۰۰,۰۰۰}{۱۸,۰۰۰,۰۰۰} = \text{۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال}$$

$$\text{بهای تمام‌شده میز تحریر} = ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۶,۰۰۰,۰۰۰}{۱۸,۰۰۰,۰۰۰} = \text{۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال}$$

$$\text{بهای تمام‌شده صندلی} = ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۳,۰۰۰,۰۰۰}{۱۸,۰۰۰,۰۰۰} = \text{۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال}$$

پس از تعیین ارزش بهای تمام‌شده، تحصیل گروهی دارایی‌ها به صورت زیر ثبت می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | تجهیزات-نمایشگر | ۷,۵۰۰,۰۰۰ | |
| | تجهیزات-میز تحریر | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | تجهیزات-صندلی | ۲,۵۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (تحصیل گروهی تجهیزات به صورت نقدی) | | |

در این وضعیت، استفاده کارشناس برای تعیین صحیح بهای تمام‌شده دارایی‌ها، ضروری است. بنابراین، حق‌الزحمه کارشناس به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی‌ها در نظر گرفته می‌شود.

**هدف مطالعهٔ ۳**

مفهوم استهلاک را تشریح کنید.

همان‌گونه که در فصل ۳ توضیح داده شد، **استهلاک**، **فرآیند تخصیص منطقی و سیستماتیک بهای تمام‌شده دارایی‌های ثابت به هزینه، در طی عمر مفید آن دارایی‌ها است.** تخصیص بهای تمام‌شده، شرکت‌ها را قادر می‌سازد که با توجه به اصل تطابق، هزینه‌ها را به شکل صحیحی با درآمدها انطباق دهند (تصویر ۶-۵ را ملاحظه فرمایید).




تصویر ۶-۵ استهلاک به عنوان تخصیص بهای تمام شده

باید به این نکته توجه داشت که استهلاک فرآیند تخصیص بهای تمام‌شده است. **استهلاک فرآیند تعیین ارزش دارایی نیست.** در طی دوره مالکیت یک دارایی، تلاشی برای اندازه‌گیری تغییر در ارزش بازار آن دارایی صورت نمی‌گیرد. بنابراین، **ارزش دفتری** (بهای تمام‌شده منهای استهلاک انباشته) دارایی ثابت مشهود، می‌تواند کاملاً از ارزش بازار آن متفاوت باشد.

استهلاک، در سه دسته از دارایی‌های ثابت، مورد استفاده قرار می‌گیرد: بهسازی زمین، ساختمان و تجهیزات (شامل اثاثه). تمامی دارایی موجود در این سه گروه، به عنوان یک **دارایی استهلاک پذیر** در نظر گرفته می‌شوند. زیرا، سودمندی و توان درآمدزایی هر دارایی در طی عمر مفید آن، کاهش می‌یابد. **استهلاک، در مورد زمین کاربرد ندارد**، زیرا، سودمندی و توان درآمدزایی آن، با گذشت زمان دست‌نخورده و بی‌نقص باقی می‌ماند. درحقیقت، در موارد زیادی به دلیل کمیاب بودن زمین، سودمندی و توان درآمدزایی زمین، با گذشت زمان افزایش می‌یابد. بنابراین، **زمین دارایی استهلاک‌پذیر نیست.**

در طی عمر مفید دارایی‌های استهلاک‌پذیر، توان درآمدزایی دارایی‌های استهلاک‌پذیر به دلیل **فرسودگی و سائیدگی** کاهش می‌یابد. کامیونی که ۳۰۰,۰۰۰ کیلومتر را طی کرده است، نسبت به کامیونی که تنها ۸۰۰ کیلومتر طی کرده است، توان درآمدزایی کمتری دارد.

توان درآمدزایی، می‌تواند به دلیل منسوخ شدن کاهش یابد. **منسوخ شدن**، فرآیند بلا استفاده شدن دارایی قبل از فرسایش فیزیکی آن است. برای مثال، بسیاری از شرکت‌ها، کامپیوتر هایشان را پیش از زمان فرسودگی کامل، جای‌گزین می‌کنند. زیرا، عرضه تکنولوژی‌های جدید باعث منسوخ شدن کامپیوترهای قدیمی شده است.

**شناسایی استهلاک یک دارایی، منتج به انباشت وجه نقد برای جای‌گزینی آن دارایی نمی‌شود.** مانده استهلاک انباشته، بخشی از بهای تمام شده دارایی را

نشـــان می‌دهد که به هزینه منظور شده است. استهلاک منبع وجه نقد برای شرکت نیست.

توجه کنید که مفهوم استهلاک با فرض تداوم فعالیت ســازگار اســت. **فرض تداوم فعالیت** بیـــان می‌کند که شــرکت برای مدت قابل پیش‌بینـــی‌ای به فعالیت خود در آینـــده ادامه می‌دهد. اگر فرض تداوم فعالیت نادیده گرفتــه شـــود، دارایی‌های ثابــت باید بـــه ارزش بازار گزارش شـــوند. در این حالت، نیازی به مستهلک کردن این دارایی‌ها نیست.

## عوامل مؤثر بر محاسبه استهلاک

سه عامل بر محاسبه استهلاک تاثیر می‌گذارند:

**۱. بهـــای تمام شـــده.** پیش از ایـــن، عوامل مؤثر بر بهای تمام‌شـــده دارایی‌های استهلاک‌پذیر را توضیح دادیـــم. به یـــاد آورید که شـــرکت‌ها، دارایی‌های ثابت مشهود خود را به بهای تمام‌شده ثبت می‌کنند.

**۲. عمر مفید.** **عمـــر مفید**، برآوردی از مدت زمان درآمدزا بودن یک دارایی اســـت و عمـــر اقتصادی نیز نامیده می‌شـــود. عمر مفید ممکن است در قالب زمان، واحدهـــای فعالیـــت (مانند ســـاعات کار ماشـــین)، یا واحدهای محصول بیان شـــود. عمـــر مفید یک برآورد اســـت. مدیریت در انجـــام این بـــرآورد، عواملی چون تعمیر و نگهداری مورد انتظار و ســـرعت فرســـودگی دارایـــی را در نظر می‌گیرد. در اغلـــب موارد تجربیات پیشـــین مربوط بـــه دارایی‌های مشـــابه، در برآورد عمر مفید سودمند است.

**۳. ارزش اســـقاط.** **ارزش اســـقاط**، برآورد ارزش دارایی در انتهای عمر مفید آن است. این ارزش که ارزش باقی‌مانده نیز نامیده می‌شود، می‌تواند بر ارزش قراضه دارایی و یا ارزش معاملاتی مورد انتظار آن، مبتنی باشد. همانند عمر مفید، ارزش اســـقاط، یک برآورد است. در انجام برآورد، مدیریت، سیاســـت کنارگذاری دارایی‌ها و تجربـــه خود در مـــورد دارایی‌های مشـــابه را مدنظر قرار می‌دهد. تصویر ۷–۵ ســـه عامل مورد اســـتفاده در محاســـبه استهلاک را به صورت خلاصه نشان می‌دهد.




تصویر ۷–۵ سه عامل موثر در محاسبه استهلاک

☑ نکته مفید: هزینه استهلاک در صورت سود و زیان گزارش می‌شود. استهلاک انباشته در ترازنامه، به عنوان کاهنده دارایی‌های ثابت مشهود، گزارش می‌شود.

## روش‌های استهلاک

**هدف مطالعهٔ ۴**

استهلاک دوره را با استفاده از روش های مختلف استهلاک محاسبه کنید.

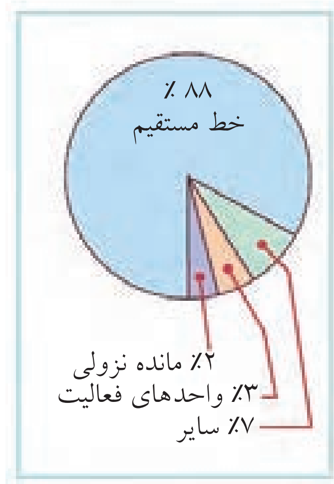
استهلاک، معمولاً با استفاده از یکی از روش‌های زیر محاسبه می‌شود:

**۱.** خط مستقیم

**۲.** واحدهای فعالیت

**۳.** مانده نزولی

براساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری، هر سه روش فوق مجاز هستند. مدیریت، روش(هایی) را که مناسب‌تر است انتخاب می‌کند. هدف، انتخاب روشی است که به شیوه مطلوب‌تری ایجاد درآمد توسط دارایی را در طی عمر مفید دارایی، اندازه‌گیری کند. وقتی شرکت روشی را برای استهلاک یک دارایی انتخاب کرد، باید در طی عمر مفید دارایی از همان روش استفاده کند. **ثبات رویه** در استفاده از روش استهلاک، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را بالا می‌برد. استهلاک، از طریق استهلاک انباشته بر ترازنامه و از طریق هزینه استهلاک، بر صورت سود و زیان تأثیر می‌گذارد. تصویر ۸–۵ استفاده از روش‌های استهلاک اولیه در ۶۰۰ شرکت بزرگ در ایالات متحده را نشان می‌دهد.




تصویر ۸–۵ کاربرد روش‌های استهلاک در ۶۰۰ شرکت بزرگ ایالات متحده

این سه روش استهلاک با یک‌دیگر مقایسه می‌شوند: با استفاده از داده‌های زیر که مربوط به کامیون خریداری شده توسط **شرکت داراب** در ابتدای سال ۱۳۹۰ است،

| | |
|---|---|
| بهای تمام‌شده | ۱۳۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال |
| ارزش اسقاط مورد انتظار | ۱۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال |
| عمر مفید برآوردی | ۵ سال |
| عمر مفید برآوردی | ۱۰۰،۰۰۰ کیلومتر |

تصویر ۹–۵ داده‌های خرید کامیون

### روش خط مستقیم

براساس **روش خط مستقیم**، شرکت‌ها، در طی عمر مفید دارایی هر ساله مبالغ مساوی از دارایی را مستهلک می‌کنند. در این روش فقط گذر زمان مطرح است.

به منظور محاسبه هزینه استهلاک براساس روش خط مستقیم، شرکت‌ها باید بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر دارایی را اندازه‌گیری کنند. **بهای تمام شده استهلاک‌پذیر**، بهای تمام‌شده دارایی منهای ارزش اسقاط است. بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر، کل مبلغی را که نهایتاً مستهلک می‌شود، نشان می‌دهد. براساس روش خط مستقیم، شرکت برای اندازه‌گیری هزینه استهلاک سالانه، بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر دارایی را بر عمر مفید دارایی تقسیم می‌کند. تصویر ۱۰–۵ نحوه محاسبه هزینه استهلاک سال اول شرکت داراب را نشان می‌دهد.

| ارزش اسقاط | − | بهای تمام شده | = بهای تمام شده استهلاک پذیر |
|---|---|---|---|
| ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | − | ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | = ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |

| عمر مفید (سال) | ÷ | بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر | = | هزینه استهلاک سالانه |
|---|---|---|---|---|
| ۵ | ÷ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | = | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال |

تصویر ۱۰–۵ فرمول روش خط مستقیم

به عنوان راه‌حل جای‌گزین، می‌توانیم **نرخ استهلاک سالانه** را محاسبه کنیم. در این مورد، نرخ ۲۰٪ (۵ سال ÷۱۰۰٪) است. هنگامی که شـــرکت از نرخ سالانه خط مستقیم اســـتفاده می‌کند، این نرخ را در بهای تمام‌شده اســـتهلاک‌پذیر دارایـــی ضرب می‌کنـــد. تصویر ۱۱–۵ جدول استهلاک را با استفاده از نرخ سالانه نشان می‌دهد.

| | محاسبات | | | | انتهای سال | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| سال | بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر | × نرخ استهلاک | = | هزینه سالانه استهلاک | استهلاک انباشته | ارزش دفتری* |
| ۱۳۹۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ٪۲۰ | | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۱ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ٪۲۰ | | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۸۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۲ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ٪۲۰ | | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۷۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۳ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ٪۲۰ | | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۹۶,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۴ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ٪۲۰ | | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |

استهلاک انباشته − بهای تمام‌شده = ارزش دفتری*

تصویر ۱۱–۵ جدول استهلاک خط مستقیم

برای مثال ارزش دفتری در انتهای سال ۱۳۹۰ عبارت است از:

۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ − ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰۶,۰۰۰,۰۰۰

توجه فرمایید که هزینه استهلاک ۲۴ میلیون ریال، در تمامی سال‌ها یک‌سان است. در انتهای دوره عمر مفید دارایی، ارزش دفتری (بهای تمام‌شده منهای استهلاک انباشته) ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که با ارزش اسقاط مورد انتظار دارایی برابر است.

هنگامی که دارایی **در طی سال** (و نه در ابتدای سال) خریداری می‌شود، محاسبات چه تغییری خواهد کرد؟ در این مورد با استفاده از یک مبنای زمانی، استهلاک سالانه را سرشکن می‌کنیم. اگر شرکت داراب کامیون را در تاریخ ۱ تیر خریداری کرده باشد، در طول سال ۱۳۹۰، ۹ ماه (تیر تا اسفند) از کامیون استفاده کرده است. بنابراین، استهلاک سال ۱۳۹۰، مبلغ ۱۸ میلیون ریال (۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰×٪۲۰× ۹/۱۲) است.

در عمل روش خط مستقیم بیش از سایر روش‌های استهلاک مورد استفاده قرار می‌گیرد.

شــرکت‌های بزرگ مانند **ایران خودرو**، **پتروشیمی آبادان** و **پیچک** از روش خط مستقیم استفاده می‌کنند. اســتفاده از این روش ساده بوده و زمانی که از دارایی‌ها در طی عمر مفیدشــان به صورت یک‌نواخت استفاده شود، این روش به شکل مطلوبی هزینه‌ها را با درآمدها تطابق می‌دهد.

**واحدهای فعالیت**

براساس **روش واحدهای فعالیت** که به آن تعداد واحد تولید نیز گفته می‌شود، به جای استفاده از دوره زمانی، عمر مفید دارایی در قالب واحدهای تولیدی یا استفاده مورد انتظار بیان می‌شود. روش واحدهای فعالیت، برای ماشین‌آلات کارخانه ایده‌آل است. شرکت‌های تولیدی می‌توانند تولید را از طریق تعداد کالاهای تولید شده یا ساعات کار ماشین‌آلات، اندازه‌گیری کنند. از این روش می‌توان در مورد دارایی‌هایی مانند کامیون تحویل کالا (مسافت طی شده) و هواپیماها (ساعات پرواز) استفاده کرد. معمولاً واحدهای فعالیت برای ساختمان‌ها یا اثاثیه مناســب نیستند. چرا که استهلاک این دارایی‌ها بیش‌تر تابعی از زمان است تا میزان استفاده از آن‌ها.

برای به کاربردن این روش، شرکت‌ها کل واحدهای فعالیــت در طی کل عمر مفید دارایی را برآورد کرده و سپس بهای تمام‌شــده استهلاک‌پذیر را بر این واحدها تقســیم می‌کنند. عدد به دست‌آمده هزینه استهلاک هر واحــد را نشــان می‌دهد. بهای تمام‌شــده هر واحد در واحدهــای فعالیت آن ســال ضرب می‌شــود تا بدین وسیله هزینه استهلاک ســالانه اندازه‌گیری شود. برای روشــن شــدن موضوع فرض کنید که کامیون **شرکت داراب** در طی سال اول ۱۵۰۰۰ کیلومتر طی کرده است. تصویر ۱۲–۵ فرمول واحدهای فعالیت و محاسبه هزینه استهلاک سال اول را نشان می‌دهد.

مجموع واحدهای فعالیت ÷ بهای تمام شده استهلاک پذیر = بهای تمام شده استهلاک هر واحد

۱۰۰,۰۰۰ کیلومتر ÷ ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال = ۱۲۰۰ ریال

بهای تمام شدهٔ استهلاک هر واحد × واحدهای فعالیت طی سال = هزینه استهلاک سالانه

۱۲۰۰ ریال × ۱۵۰۰۰ کیلومتر = ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

تصویر ۱۲–۵ فرمول روش واحدهای فعالیت

جدول روش واحدهای فعالیت، به شرح زیر است:

| | محاسبات | | | انتهای سال | |
|---|---|---|---|---|---|
| سال | واحدهای فعالیت × | هزینه استهلاک هر واحد = | هزینه استهلاک سالانه | استهلاک انباشته | ارزش دفتری |
| ۱۳۹۰ | ۱۵,۰۰۰ | ۱۲۰۰ ریال | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۱ | ۳۰,۰۰۰ | ۱۲۰۰ | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۷۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۲ | ۲۰,۰۰۰ | ۱۲۰۰ | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۷۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۳ | ۲۵,۰۰۰ | ۱۲۰۰ | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۴ | ۱۰,۰۰۰ | ۱۲۰۰ | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۱۳–۵ جدول استهلاک واحدهای فعالیت

ایــن روش، در مــورد دارایی‌هایی که در طی ســال خریداری می‌شــوند نیز قابل بکارگیری اســت. در این موارد، شرکت، با استفاده از میزان بهره‌برداری از دارایی در بخشــی از سال که دارایی را در اختیار داشته است، هزینه استهلاک را محاسبه می‌کند.

روش واحدهای فعالیت، محبوبیت کم‌تری از روش خط مســتقیم دارد. چرا کــه تخمین منطقی کل فعالیت یک دارایی برای شــرکت، دشــوار اســت. هنگامی که بهره برداری از یک دارایی به طور قابل توجهی از دوره‌ای به دوره دیگر تغییــر می‌کند، روش واحدهای فعالیت، به بهتریــن نحو، هزینه‌ها را با درآمدها انطباق می‌دهد.

**مانده نزولی**

**روش مانــده نزولی** که بــه اختصار روش نزولی نیز خوانده می‌شــود، در طی عمر مفیــد دارایی، با الگویی کاهشــی، هزینه اســتهلاک ســالانه دارایی را محاسبه می‌کند. علت این نام‌گذاری آن است که در این روش، اســتهلاک هر دوره بر اســاس ارزش دفتری محاســبه می‌شــود. **از آنجا که ارزش دفتری دارایی هر ســاله کاهــش می‌یابــد، در نتیجه بــه طور مســتمر هزینه استهلاک نیز کاهش خواهد یافت.** براساس این روش، شــرکت‌ها هزینه استهلاک ســالانه را از حاصل‌ضرب ارزش دفتری دارایی در ابتدای دوره در نرخ اســتهلاک نزولی محاســبه می‌کنند. **نرخ استهلاک نزولی در طی زمان ثابت می‌ماند.**

در ابتــدای ســال اول، ارزش دفتــری معــادل بهای تمام‌شده دارایی است. زیرا، استهلاک انباشته در ابتدای عمر مفید دارایی صفر اســت. در سال‌های بعد، ارزش دفتری تفاوت میان بهای تمام‌شــده و استهلاک انباشته تا آن تاریخ است. بر خلاف سایر روش‌های استهلاک، در روش نزولی از بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر استفاده نمی‌شــود. از این رو، **در تعیین مبلغی که باید در نرخ اســتهلاک نزولی ضرب شــود، ارزش اسقاط نادیده گرفته می‌شــود.** با این وجود، کل مبلغی که مستهلک می‌شــود را محدود می‌کند. هنگامــی که ارزش دفتری دارایی و ارزش اســقاط برابر شــوند، مســتهلک کردن دارایی متوقف می‌شود.

نرخ مرسوم در روش نزولی، دو برابر نرخ روش خط مستقیم است. اغلب این روش نزولی مضاعف خوانده می‌شود. اگر شــرکت داراب، از روش نزولی مضاعف اســتفاده کند، نرخ اســتهلاک خود را ۴۰ ٪ (نرخ خط مســتقیم ۲۰ ٪ ×۲) در نظــر می‌گیــرد. تصویر ۱۴ــ۵ فرمول و نحوه محاســبه استهلاک اولین سال کامیون به روش مانده نزولی مضاعف را نشان می‌دهد.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ارزش دفتری | × | نرخ مانده نزولی | = | هزینه استهلاک سالانه |
| ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | × | ٪ ۴۰ | = | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال |

تصویر ۱۴ــ۵ فرمول روش نزولی

جدول استهلاک براساس این روش، به صورت زیر است :

| سال | ارزش دفتری ابتدای دوره | × | نرخ استهلاک | = | هزینه استهلاک سالانه | استهلاک انباشته | ارزش دفتری انتهای دوره |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | | ٪ ۴۰ | | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۷۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۱ | ۷۸,۰۰۰,۰۰۰ | | ٪ ۴۰ | | ۳۱,۲۰۰,۰۰۰ | ۸۳,۲۰۰,۰۰۰ | ۴۶,۸۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۲ | ۴۶,۸۰۰,۰۰۰ | | ٪ ۴۰ | | ۱۸,۷۲۰,۰۰۰ | ۱۰۱,۹۲۰,۰۰۰ | ۲۸,۰۸۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۳ | ۲۸,۰۸۰,۰۰۰ | | ٪ ۴۰ | | ۱۱,۲۳۰,۰۰۰ | ۱۱۳,۱۵۰,۰۰۰ | ۱۶,۸۵۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۴ | ۱۶,۸۵۰,۰۰۰ | | ٪ ۴۰ | | ۶,۸۵۰,۰۰۰* | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |

*محاسبه ۶,۷۴۰,۰۰۰ ریال به ۶,۸۵۰,۰۰۰ ریال رند شده است، زیرا، باید ارزش دفتری با ارزش اسقاط برابر باشند.

تصویر ۱۵ـ۵ جدول استهلاک مانده نزولی مضاعف

کامیون، در انتهای دومین سال ۶۹ ٪ =(۱۲۰۰۰÷۸۳۲۰) مســتهلک شده اســت. براســاس روش خط مستقیم، کامیون سالانه ۴۰ ٪ (۱۲۰۰۰÷۴۸۰۰) مستهلک می شود. از آنجا که روش نزولی در ســال‌های اولیه اســتفاده از دارایی، هزینه اســتهلاک بیش‌تری را محاســبه می کند و در ســال‌های پایانی هزینه استهلاک کمتری را نشان می‌دهد، به عنوان **روش تســریعی اســتهلاک** شناخته می‌شــود. این روش، با اصل تطابق نیز ســازگار است. زیرا در سال‌های اولیه عمر مفید دارایی که بهره‌برداری از دارایی حداکثر اســت، هزینه اســتهلاک بیش‌تری را نیز نشــان می‌دهد. هم‌چنین، کاربــرد این روش برای دارایی‌هایی که به دلیل ناباب شــدن به سرعت کارایی خود را از دست می‌دهند، نیز بسیار مناسب است.

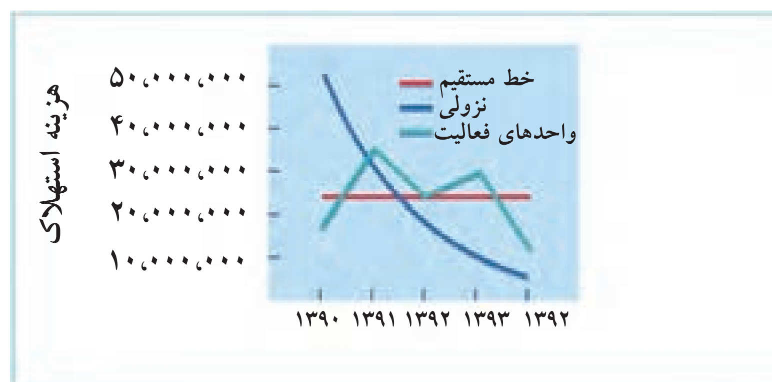
هنگامی که شــرکت در طی سال، دارایی را خریداری می‌کنــد و از روش نزولــی برای مســتهلک کردن آن اســتفاده می‌کنــد، چه باید کرد؟ در ایــن موارد، روش مانده نزولی اولین ســال را براســاس زمان سرشــکن می‌کننــد. برای مثال، اگر شــرکت داراب، کامیون را در تاریخ ۱ تیر ۱۳۹۰ خریداری کند، استهلاک سال ۱۳۹۰ آن معادل ۳۹ میلیون ریال (۱۳۰×٪ ۴۰×۹/۱۲) خواهد شد. ارزش دفتری کامیون در ابتدای سال ۱۳۹۱ معادل ۹۱ (۳۹−۱۳۰) میلیــون ریال اســت. اســتهلاک ســال ۱۳۹۱ نیز ۳۶,۴۰۰,۰۰۰ ریال (۹۱×٪ ۴۰) اســت. سایر محاسبات نیز بر همین اساس صورت می گیرد.

**مقایسه روش‌های استهلاک**

تصویر ۱۶ـ۵ هزینه اســتهلاک تجمعی و ســالانه را براساس هریک از سه روش استهلاک مقایسه نموده است. مبلغ اســتهلاک سالانه، به طور قابل توجهی به روش اســتهلاک متکی است. اما در هر ســه روش، مجموع اســتهلاک در پنج ســال یک‌سان اســت. هر سه روش در حســابداری پذیرفته‌شــده هســتند، چرا که هر سه آن‌ها براســاس روشی منطقی و سیســتماتیک، کاهش در خدمت رســانی بالقوه دارایی را شناســایی می کنند. تصویر ۱۷ـ۵ الگوی هزینه اســتهلاک را بر اســاس هر سه روش به تصویر می‌کشد.

| سال | خط مستقیم | واحدهای فعالیت | مانده نزولی |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۱ | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۱,۲۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۲ | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۸,۷۲۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۳ | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱,۲۳۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۴ | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۶,۸۵۰,۰۰۰ |
| | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۱۶-۵ مقایسه روش‌های استهلاک




تصویر ۱۷-۵ مقایسه الگوهای استهلاک

## بازنگری در استهلاک دوره

**هدف مطالعهٔ ۵**

فرایند بازنگری استهلاک دوره را توضیح دهید.

استهلاک، نمونه‌ای از به کارگیری برآورد در فرآیند حسابداری است. مدیران باید به طور دوره‌ای هزینه استهلاک سالانه را مورد بازبینی قرار دهند. درصورت فرسودگی یا نابابی، برآوردهای استهلاک سالانه ناکافی بوده و شرکت باید مبلغ هزینه استهلاک را تغییر دهد. هنگامی که تغییر در برآورد ضروری باشد، شرکت این تغییر را در مبلغ استهلاک سال جاری و سال‌های آینده اعمال خواهد کرد. در نتیجه، استهلاک سال‌های گذشته تغییر نمی‌کند. زیرا تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های گذشته، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد.

برای اندازه‌گیری هزینه جدید استهلاک سالانه، ابتدا بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر دارایی در هنگام بازبینی محاسبه می‌شود. سپس، بهای تمام شده استهلاک‌پذیر بازبینی شده را به عمر مفید باقی‌مانده تخصیص می‌دهیم. برای روشن شدن موضوع، فرض کنید **شرکت داراب** در ابتدای سال ۱۳۹۳ تصمیم گرفت که به دلیل شرایط مطلوب کامیون، عمر مفید آن را یک سال افزایش دهد. شرکت برای مستهلک کردن دارایی از روش خط مستقیم استفاده کرده است و ارزش دفتری آن در ابتدای ۱۳۹۳، ۵۸ میلیون ریال (۷۲-۱۳۰) است. استهلاک سالانه جدید ۱۶ میلیون ریال است که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

| | |
|---|---|
| ارزش دفتری ۱۳۹۳/۱/۱ | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: ارزش اسقاط | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام‌شده قابل استهلاک | ۴۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| عمر مفید باقی‌مانده (۱۳۹۳-۱۳۹۵) | ۳ سال |
| استهلاک بازبینی‌شده سالانه (۳÷۴۸,۰۰۰,۰۰۰) | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۱۸-۵ محاسبه استهلاک بازبینی شده

شرکت داراب، در راستای تغییر در برآورد، آرتیکلی در دفاتر خود ثبت نمی‌کند. شرکت در انتهای سال ۱۳۹۳، با استفاده از آرتیکل‌های تعدیلی، هزینه استهلاک سال را ۱۶ میلیون ریال ثبت می‌کند. شرکت‌ها باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی تغییر در برآوردهای با اهمیت را افشا کنند.

## مثال!

در ۱۳۹۰/۱/۱، شرکت ایران، ماشین‌آلاتی به قیمت ۵۰۰ میلیون ریال خریداری می‌کند. برآورد می‌شود که عمر مفید و ارزش اسقاط ماشین‌آلات به ترتیب ۱۰ سال و ۲۰ میلیون ریال باشد. اگر شرکت از روش خط مستقیم برای استهلاک ماشین‌آلات استفاده کند، در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹، شرکت باید چه آرتیکلی در دفاتر خود ثبت کند؟

### پاسخ:

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده}}{\text{عمر مفید}} = \frac{۵۰۰-۲۰}{۱۰} = \text{۴۸ میلیون ریال}$$

آرتیکل ثبت استهلاک سال اول به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | هزینه استهلاک | ۴۸,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | استهلاک انباشته | | ۴۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت استهلاک سالانه ماشین‌آلات) | | |

**هدف مطالعهٔ ۶**

میان هزینه‌های جاری و مخارج سرمایه‌ای تمایز قائل شده و آرتیکل‌های مربوط به هریک را توضیح دهید.

در طی عمر مفید دارایی‌های ثابت مشهود، شرکت ممکن است متحمل هزینه‌هایی جهت **تعمیرات عادی**، **الحاقات (اضافات)** یا **بهسازی‌ها** شود. **تعمیرات عادی**، مخارجی جهت حفظ کارایی عملیاتی است. این هزینه‌ها، معمولاً مبالغ ناچیزی است که به صورت مداوم اتفاق می‌افتند. شرکت‌ها، هزینه این تعمیرات را در هنگام وقوع به حساب هزینه تعمیرات و نگهداری بدهکار می‌کنند. از آنجا که این هزینه‌ها، بلافاصله به حساب هزینه منظور می‌شوند، این هزینه‌ها اغلب **مخارج جاری** نامیده می‌شوند. برای مثال فرض کنید، شرکت عزیزی در سال جاری متحمل ۵ میلیون ریال هزینه بابت تعمیرات عادی وسائط نقلیه خود شده است. تعمیرات عادی به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌شوند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | هزینه تعمیرات و نگهداری | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجوه نقد | | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت هزینه تعمیرات عادی وسائط نقلیه) | | |

هزینه تعمیرات عادی در پایان سال در صورت سود و زیان در بخش هزینه‌های عملیاتی گزارش خواهد شد. **الحاقات و بهسازی‌ها**، هزینه‌هایی هستند که کارایی، ظرفیت تولیدی و یا عمر مفید دارایی ثابت مشهود را **افزایش** می‌دهند. مبلغ این مخارج معمولاً با اهمیت بوده و به صورت مداوم انجام نمی‌شوند. الحاقات و بهسازی، سرمایه‌گذاری شرکت در دارایی‌های مولد را افزایش می‌دهد. معمولاً شرکت‌ها این مبالغ را به حساب دارایی ثابت مشهود مربوطه بدهکار می‌کنند. به این هزینه‌ها، اغلب **مخارج سرمایه‌ای** گفته می‌شود. بسیاری از شرکت‌های بزرگ، مخارج سرمایه‌ای سالانه خود را افشا می‌کنند. در مثال شرکت عزیزی، اگر هزینه تعمیرات اساسی وسائط نقلیه این شرکت ۴۰ میلیون ریال باشد، حسابدار شرکت با استفاده از آرتیکل زیر، هزینه تعمیرات اساسی را به حساب وسائط نقلیه منظور می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | وسائط نقلیه | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجوه نقد | | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت انجام تعمیرات اساسی وسائط نقلیه) | | |

با ثبت هزینه فوق در بدهکار حساب وسائط نقلیه، ارزش دفتری دارایی، افزایش می‌یابد که به معنی افزایش در کارایی، ظرفیت تولیدی و یا عمر مفید وسائط نقلیه است. رویکرد دیگر ثبت مخارج سرمایه‌ای، بدهکار کردن حساب استهلاک انباشته است. در این حالت نیز با کاهش مانده حساب استهلاک انباشته، ارزش دفتری دارایی افزایش خواهد یافت. هم‌چنین باید به این نکته توجه کرد که انجام مخارج سرمایه‌ای معمولاً باعث

تغییر الگوی مستهلک شدن دارایی می‌شود و بنابراین باید نحوه استهلاک دارایی را بازبینی و اصلاح کرد. در مثال شرکت عزیزی، مخارج سرمایه‌ای (تعمیرات اساسی) عمر مفید باقی‌مانده وسائط‌نقلیه را افزایش می‌دهد. بنابراین، شرکت باید مبلغ استهلاک دارایی را در طی عمر مفید باقی‌مانده آن، مجدداً محاسبه کند.

شرکت‌ها باید بتوانند بین مخارج جاری و سرمایه‌ای تشخیص و تفکیک درستی قائل شوند. برای مثال، فرض کنید که شرکت رویگری، تعدادی جعبه کاغذ باطله خریداری نموده است. اگرچه رویه صحیح حسابداری می‌گوید که بهای جعبه‌ها باید سرمایه‌ای شده و سپس در طی عمر مفیدشان مستهلک شوند، اما هزینه کردن بلافاصله آن‌ها ، منطقی‌تر می‌نماید. این نحوه عمل براساس مفهوم **اهمیت** توجیه می‌شود. اهمیت، به تأثیر اندازه یک قلم بر عملیات مالی یک شرکت اشاره دارد. **اصل اهمیت**، بیان می‌کند که اگر یک قلم در تصمیم تفاوتی ایجاد نمی‌کند، شرکت ملزم نیست در گزارشگری آن، از اصول پذیرفته‌شده حسابداری تبعیت کند.

## کنارگذاری دارایی‌های ثابت مشهود

| هدف مطالعهٔ ۷ |
| --- |
| نحوهٔ حسابداری کنارگذاری دارایی‌های ثابت را تشریح کنید. |

شرکت‌ها، دارایی‌های ثابت مشهود خود را به سه روش از حساب‌ها خارج می‌کنند: ۱) کنار گذاری (از دور خارج کردن) ۲) فروش یا ۳) معاوضه

روش استهلاک هر چه که باشد، در زمان کنارگذاری، شرکت می‌بایستی ارزش دفتری دارایی ثابت مشهود را اندازه‌گیری کند همان‌طور که پیش از این بیان شد، ارزش دفتری، تفاوت بین بهای تمام‌شده دارایی ثابت مشهود و استهلاک انباشته آن، تا تاریخ مورد نظر است. در زمان کنارگذاری، شرکت استهلاک دارایی تا زمان کنارگذاری را ثبت می‌کند. ارزش دفتری به وسیله ۱) بدهکار کردن (کاهش) استهلاک انباشته به میزان کل استهلاک تا تاریخ مورد نظر و ۲) بستانکار کردن (کاهش) حساب دارایی به میزان بهای تمام‌شده دارایی حذف می‌شود.




تصویر ۱۹-۵

### کنارگذاری (از دور خارج کردن) دارایی‌های ثابت مشهود

برای تشریح نحوه حسابداری از دور خارج کردن دارایی‌های ثابت، فرض کنید که **شرکت مینو**، قصد دارد چاپگرهای کاملاً مستهلک شده خود، به بهای تمام‌شده ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال را از دور خارج کند. از آنجا که چاپگرها کاملاً مستهلک شده‌اند، مانده استهلاک انباشته چاپگرها در این زمان ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال است و ارزش

دفتری آن‌ها صفر است. نحوه ثبت از دور خارج کردن به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | استهلاک انباشته – تجهیزات | ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | تجهیزات | | ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (کنارگذاری تجهیزات مستهلک شده) | | |

چه اتفاقی می‌افتد اگر دارایی ثابت کاملاً مستهلک شده، کماکان قابل استفاده باشد؟ در این مورد، گزارش دارایی و استهلاک انباشته آن در ترازنامه ادامه پیدا می‌کند، تا زمانی‌که شرکت دارایی را از دور خارج کند. اما ثبت استهلاک متوقف می‌شود. گزارش دارایی ثابت و استهلاک انباشته مربوط به آن در ترازنامه، به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی آگاهی می‌دهد که دارایی ثابت هنوز قابل استفاده است. استهلاک کامل یک دارایی تنها یک بار اتفاق می‌افتد، **حتی اگر یک دارایی هنوز قابلیت استفاده داشته باشد، تحت هیچ شرایطی استهلاک انباشته نمی‌تواند بیش از بهای تمام‌شده دارایی ثابت مشهود باشد.**

اگر شرکتی قبل از استهلاک کامل دارایی، آن را از دور خارج کند و هیچ وجهی از بابت ارزش اسقاط آن دارایی دریافت نکند، زیان کنارگذاری اتفاق می‌افتد. برای مثال فرض کنید که **شرکت ساسانی**، قصد دارد تجهیزات خود را به بهای تمام‌شده ۱۸ میلیون ریال و استهلاک انباشته ۱۴ میلیون ریال، از حساب‌ها خارج کند. آرتیکل کنارگذاری این دارایی به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | استهلاک انباشته – تجهیزات | ۱۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | زیان کنارگذاری تجهیزات | ۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | تجهیزات | | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |

شرکت‌ها زیان کنارگذاری دارایی‌های ثابت خود را در بخش سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌کنند.

## فروش دارایی‌های ثابت مشهود

هنگامی‌که شرکت دارایی ثابت مشهود خود را به فروش می‌رساند، ارزش دفتری دارایی را با عایدات حاصل از فروش آن دارایی مقایسه می‌کند. اگر عایدات فروش دارایی بیش از ارزش دفتری باشد، سود غیرعملیاتی واگذاری دارایی ایجاد شده است. در صورتی‌که ارزش دفتری دارایی بیش از عایدات حاصل از فروش دارایی باشد، زیان غیرعملیاتی فروش تحقق یافته است. به ندرت ممکن است که ارزش دفتری دارایی و ارزش بازار دارایی برابر باشند. بنابراین، در اغلب موارد، بابت فروش دارایی‌های ثابت، سود یا زیان غیرعملیاتی ایجاد می‌شود.

### کنارگذاری در حالت سود

برای تشریح موضوع، فرض کنید که در ۱ مهر ۱۳۹۰، شرکت طلوعی اثاثه اداری خود را به مبلغ ۱۶۰ میلیون ریال به فروش رساند. بهای تمام‌شده این اثاثه ۶۰۰ میلیون ریال است و در ابتدای سال ۱۳۹۰،

استهلاک انباشته مربوط به آن، ۴۱۰ میلیون ریال بوده است. استهلاک ۶ ماه نخست سال ۱۳۹۰، ۸۰ میلیون ریال است. شرکت طلوعی، در گام نخست، هزینه استهلاک را ثبت کرده و حساب استهلاک انباشته اثاثه اداری را تا تاریخ ۱ مهر، به روز می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | هزینه استهلاک – اثاثه | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | استهلاک انباشته– اثاثه | | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت استهلاک اثاثه تا تاریخ ۱ مهر) | | |

پس از ثبت هزینه استهلاک و استهلاک انباشته، شرکت سود یا زیان واگذاری دارایی را محاسبه می‌کند. تصویر ۲۰–۵ این محاسبات را نشان می‌دهد.

| | |
|---|---|
| بهای تمام‌شده اثاثه | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: استهلاک انباشته (۸۰+۴۱۰) | ۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ارزش دفتری در تاریخ واگذاری | ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| عایدات حاصل از واگذاری دارایی | ۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| سود واگذاری دارایی | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۲۰–۵ محاسبه سود واگذاری

شرکت طلوعی فروش و سود غیرعملیاتی واگذاری را به صورت زیر ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | وجه نقد | ۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | استهلاک انباشته– اثاثه | ۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | اثاثیه اداری | | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | سود کنارگذاری | | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت فروش اثاثه به سود) | | |

شرکت‌ها سود کنارگذاری را در بخش سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌کنند.

**کنارگذاری در حالت زیان**

فرض کنید به جای فروش اثاثیه اداری به قیمت ۱۶۰ میلیون ریال، آن را به قیمت ۹۰ میلیون ریال می‌فروشد. در این مورد، شرکت زیان ۲۰ میلیون ریالی به شرح زیر محاسبه می‌کند:

| | |
|---|---|
| بهای تمام‌شده اثاثه | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: استهلاک انباشته (۴۱۰+۸۰) | ۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ارزش دفتری در تاریخ واگذاری | ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| عایدات حاصل از واگذاری دارایی | ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| زیان واگذاری دارایی | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۲۱-۵ محاسبه زیان واگذاری

شرکت، فروش و زیان کنارگذاری را به صورت زیر ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | وجه نقد | ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱ مهر | استهلاک انباشته- اثاثه | ۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | زیان واگذاری | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | اثاثه اداری | | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت فروش اثاثه به زیان) | | |

شرکت‌ها زیان کنارگذاری را در بخش سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌کنند.

## مثال!

شرکت الوند کامیونی به بهای تمام‌شده ۳۰ میلیون ریال و استهلاک انباشته ۱۶ میلیون ریال در اختیار دارد. شرکت تصمیم به فروش کامیون دارد.

الف) در صورت فروش کامیون به قیمت ۱۷ میلیون ریال، این مبادله چگونه ثبت می‌شود؟

ب) در صورت فروش کامیون به قیمت ۱۰ میلیون ریال، شرکت چگونه این مبادله را ثبت می‌کند؟

### پاسخ:

الف) **فروش کامیون به سود:**

| | | |
|---|---|---|
| وجه نقد | ۱۷,۰۰۰,۰۰۰ | |
| استهلاک انباشته - کامیون | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| کامیون | | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| سود واگذاری [(۱۶-۳۰)-۱۷] | | ۳,۰۰۰,۰۰۰ |

(ب) **فروش کامیون به زیان:**

| | | |
|---|---|---|
| وجه نقد | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| زیان کنارگذاری [(۱۶-۳۰)-۱۰] | ۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| استهلاک انباشته - کامیون | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| کامیون | | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |

## معاوضه دارایی‌های ثابت

**هدف مطالعهٔ ۸**

چگونگی به حساب‌گرفتن معاوضه دارایی‌های ثابت را شرح دهید.

معمولاً شرکت‌ها، در هنگام معاوضه دارایی‌های ثابت، سود و زیان را شناسایی و ثبت می‌کنند. منطق شناسایی سود و زیان، وجود **ماهیت تجاری** در معاوضه است. یک معاوضه وقتی دارای **ماهیت تجاری** است که جریان‌های نقدی آتی در اثر معاوضه تغییر کند. به این معنی که زمان‌بندی، مبلغ یا ریسک جریان‌های نقدی مورد انتظار ناشی از دارایی جدید نسبت به دارایی معاوضه شده، متفاوت باشد.

برای روشن شدن موضوع، شرکت حسنی را در نظر بگیرید که تعدادی از تجهیزاتش را با زمین شرکت رحمانی تعویض نمود. احتمالاً، زمان‌بندی و مبلغ جریانات نقدی حاصل از زمین، به شکل با اهمیتی با جریانات نقدی حاصل از تجهیزات متفاوت است. بنابراین، هر دو شرکت در وضعیت‌های اقتصادی متفاوتی قرار دارند. از این رو، مبادله دارای ماهیت تجاری است. شرکت‌ها سود و زیان معاوضه را شناسایی می‌نمایند، زیرا، اغلب معاوضه‌ها دارای ماهیت تجاری هستند. وجود ماهیت تجاری در معاوضه دارایی‌های مشابه نیز بسیار محتمل است. زیرا در غیر این صورت، شرکت انگیزه‌ای برای تعویض دارایی خود ندارد. برای مثال، تنها هنگامی شرکت حسنی حاضر است ماشین‌آلات مستعمل خود را با ماشین‌آلات جدید معاوضه نماید که انتظار داشته باشد ماشین‌آلات جدید باعث ۱) افزایش تعداد تولید، ۲) بهبود کیفیت محصولات تولید شده و یا ۳) کاهش هزینه‌های تولید شود. تحقق هر یک از شروط فوق منجر به تغییر در جریان‌های نقدی آتی حاصل از ماشین‌آلات خواهد شد. در سراسر این فصل (از جمله تمرین‌ها و مسائل) فرض می‌شود که معاوضه دارایی‌ها دارای محتوای تجاری است. در ادامه نحوه حسابداری معاوضه دارایی‌ها در هر دو وضعیت سود و زیان بررسی می‌شود:

### نحوه عمل در حالت زیان

فرض کنید شرکت راوندی، تعدادی از کامیون‌های مستعمل را به علاوه سرک نقدی با کامیونی جدید معاوضه می‌کند. ارزش دفتری کامیون‌های مستعمل جمعاً ۴۲۰۰۰ ریال (۶۴۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده منهای ۲۲۰۰۰ ریال استهلاک انباشته) است. نماینده خرید شرکت راوندی، ارزش منصفانه (بازار) کامیون‌های خود را ۲۶۰۰۰ ریال تعیین نموده است. شرکت راوندی باید به همراه کامیون‌های مستعمل،

۱۷۰۰۰ ریال وجه نقد در ازای دریافت کامیون جدید پرداخت نماید. شرکت راوندی، بهای تمام‌شده کامیون جدید را به شرح زیر محاسبه می‌نماید:

| | |
|---|---|
| ارزش منصفانه کامیون های مستعمل | ۲۶,۰۰۰ ریال |
| وجه نقد (سرک نقدی) پرداختی | ۱۷,۰۰۰ ریال |
| بهای تمام شده کامیون جدید | ۴۳,۰۰۰ ریال |

تصویر ۲۲-۵ بهای تمام‌شده کامیون جدید

شرکت راوندی، از بابت معاوضه ۱۶۰۰۰ ریال زیان معاوضه متحمل گردید، چرا که ارزش دفتری کامیون‌های مستعمل بیش‌تر از ارزش منصفانه آن‌ها است. محاسبه زیان به صورت زیر است:

| | |
|---|---|
| ارزش دفتری کامیون های مستعمل (۲۲,۰۰۰-۶۴,۰۰۰) | ۴۲,۰۰۰ ریال |
| ارزش منصفانه بازار کامیون های مستعمل | ۲۶,۰۰۰ ریال |
| زیان معاوضه | ۱۶,۰۰۰ ریال |

تصویر ۲۳-۵ محاسبه زیان معاوضه

| | | |
|---|---|---|
| کامیون | ۴۳,۰۰۰ | |
| استهلاک انباشنه- کامیون مستعمل | ۲۲,۰۰۰ | |
| زیان معاوضه | ۱۶,۰۰۰ | |
| کامیون مستعمل | | ۶۴,۰۰۰ |
| وجه نقد | | ۱۷,۰۰۰ |
| (معاوضه کامیون مستعمل و کامیون جدید) | | |

## نحوه عمل در حالت سود

فرض کنید که شرکت مالکی تصمیم دارد، تجهیزات قدیمی خود را به علاوه ۳۰۰۰ ریال سرک نقدی، در ازای تجهیزات جدید واگذار نماید. ارزش دفتری تجهیزات قدیمی ۱۲,۰۰۰ ریال (۴۰,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده منهای ۲۸,۰۰۰ ریال استهلاک انباشته) است.

ارزش منصفانه بازار تجهیزات قدیمی ۱۹,۰۰۰ ریال است. بهای تمام‌شده دارایی جدید معادل ارزش منصفانه بازار دارایی قدیمی مورد معاوضه به علاوه سرک نقدی است. بهای تمام‌شده تجهیزات جدید ۲۲۰۰۰ ریال است که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

| | |
|---|---|
| ارزش منصفانه بازار تجهیزات قدیمی | ۱۹,۰۰۰ ریال |
| وجه نقد پرداختی | ۳,۰۰۰ ریال |
| بهای تمام‌شده تجهیزات جدید | ۲۲,۰۰۰ ریال |

تصویر ۲۴-۵ بهای تمام‌شده تجهیزات جدید

سود معاوضه، زمانی که ارزش منصفانه بازار تجهیزات قدیمی بیش‌تر از ارزش دفتری آن باشد، حاصل می‌شود. سود معاوضه ۷,۰۰۰ ریالی شرکت مالکی به صورت زیر محاسبه می‌شود:

| | |
|---|---|
| ارزش منصفانه بازار تجهیزات قدیمی | ۱۹,۰۰۰ ریال |
| ارزش دفتری تجهیزات قدیمی(۴۰,۰۰۰-۲۸,۰۰۰) | ۱۲,۰۰۰ ریال |
| | ۷,۰۰۰ ریال |

تصویر ۲۵-۵ محاسبه سود معاوضه

شرکت مالکی، معاوضه را به صورت زیر ثبت می‌کند:

| | | |
|---|---|---|
| تجهیزات(جدید) | ۲۲,۰۰۰ | |
| استهلاک انباشته-تجهیزات(قدیمی) | ۲۸,۰۰۰ | |
| تجهیزات(قدیمی) | | ۴۰,۰۰۰ |
| سود معاوضه | | ۷,۰۰۰ |
| وجه نقد | | ۳,۰۰۰ |
| (ثبت معاوضه تجهیزات) | | |

در ثبت یک معاوضه همراه با سود، سه مرحله زیر صورت می‌پذیرد :

۱) حذف ارزش دفتری دارایی از دست‌رفته

۲) ثبت بهای تمام‌شده دارایی تحصیل شده،

۳) شناسایی سود معاوضه.

حسابداری معاوضه دارایی‌های ثابت زمانی که مبادلات دارای ماهیت تجاری نباشد، پیچیده‌تر می‌گردد.

## نحوهٔ ارائهٔ صورت‌های مالی

**هدف مطالعهٔ ۹**

نحوهٔ چگونگی گزارشگری دارایی‌های ثابت مشهود را توضیح دهید.

معمولاً شرکت‌ها، دارایی‌های ثابت خود را در ترازنامه تحت عنوان دارایی‌های ثابت مشهود گزارش می‌کنند. شرکت‌ها مانده سرفصل‌های مهم دارایی‌هایی نظیر زمین، ساختمان و تجهیزات و استهلاک انباشته مربوط به دارایی‌های استهلاک‌پذیر را در سرفصل‌های اصلی‌تر به صورت تجمعی در ترازنامه یا یادداشت‌های همراه افشا می‌کنند. به علاوه، شرکت‌ها باید روش‌های مورد استفاده استهلاک را افشا کنند.

تصاویر ۲۶-۵ و ۲۷-۵ به ترتیب، ارائه تفصیلی و فشرده دارایی‌های ثابت مشهود شرکت ظهیری را در ترازنامه سال ۱۳۹۱ نشان می‌دهند. یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی شرکت ظهیری، جزئیات بیش‌تری در مورد حسابداری دارایی‌های غیر جاری افشا می‌کند.

شرکت ظهیری
ترازنامه

(ارقام به میلیون ریال است)

| | | ۱۳۹۱ | | ۱۳۹۰ |
|---|---|---|---|---|
| دارایی‌های ثابت مشهود | | | | |
| زمین | | ۸۴۹ | | ۸۷۰ |
| ساختمان | ۶۳۸۰ | | ۵۸۷۱ | |
| استهلاک انباشته – ساختمان | (۱۲۰۰) | | (۱۰۰۰) | |
| خالص ساختمان | | ۵,۱۸۰ | | ۴,۸۷۱ |
| ماشین‌آلات و تجهیزات | ۲۷۴۹۲ | | ۲۵۱۴۰ | |
| استهلاک انباشته – ماشین‌آلات و تجهیزات | (۱۳۹۸۱) | | (۱۲۱۱۱) | |
| خالص ماشین‌آلات و تجهیزات | | ۱۳,۵۱۱ | | ۱۳,۰۲۹ |
| خالص دارایی‌های ثابت مشهود | | ۱۹,۵۴۰ | | ۱۸,۷۷۰ |

تصویر ۲۶–۵ ارائه تفصیلی دارایی‌های ثابت مشهود در ترازنامه

شرکت ظهیری
ترازنامه

(ارقام به میلیون ریال است)

| | ۱۳۹۱ | ۱۳۹۰ |
|---|---|---|
| دارایی‌های ثابت مشهود | | |
| زمین | ۸۴۹ | ۸۷۰ |
| ساختمان – خالص | ۵,۱۸۰ | ۴,۸۷۱ |
| ماشین‌آلات و تجهیزات – خالص | ۱۳,۵۱۱ | ۱۳,۰۲۹ |
| کل دارایی‌های ثابت مشهود | ۱۹,۵۴۰ | ۱۸,۷۷۰ |

تصویر ۲۷–۵ ارائه فشرده دارایی‌های ثابت مشهود در ترازنامه

## مثال جامع!

شرکت الماس ماشین‌آلاتی به بهای تمام‌شده ۱۸۰۰۰ ریال را در اول فروردین ۱۳۹۰ خریداری نمود. این شرکت انتظار دارد که ارزش اسقاط ماشین‌آلات در پایان ۴ سال عمر مفید آن ۲۰۰۰ ریال باشد. در طی عمر مفید دارایی، انتظار می‌رود که ماشین‌آلات مذکور ۱۶۰,۰۰۰ ساعت کارکرد داشته باشند. ساعات کارکرد واقعی سالانه از ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۳ به ترتیب به صورت زیر بوده است: ۴۰,۰۰۰ ، ۶۰,۰۰۰ ، ۳۵,۰۰۰ ، ۲۵,۰۰۰ با توجه به اطلاعات فوق :

جدول استهلاکات را براساس روش‌های زیر تهیه کنید.

الف) خط مستقیم ب) واحدهای تولید ج) مانده نزولی با استفاده از دو برابر نرخ خط مستقیم

### پاسخ جامع:

**روش خط مستقیم**

| محاسبات | | | | انتهای دوره | |
|---|---|---|---|---|---|
| سال | بهای تمام شده استهلاک‌پذیر | × نرخ استهلاک | = هزینه سالانه استهلاک | استهلاک انباشته | ارزش دفتری |
| ۱۳۹۰ | ۱۶۰۰۰ | ٪ ۲۵* | ۴۰۰۰ | ۴۰۰۰ | ۱۴۰۰۰ |
| ۱۳۹۱ | ۱۶۰۰۰ | ٪ ۲۵ | ۴۰۰۰ | ۸۰۰۰ | ۱۰۰۰۰ |
| ۱۳۹۲ | ۱۶۰۰۰ | ٪ ۲۵ | ۴۰۰۰ | ۱۲۰۰۰ | ۶۰۰۰ |
| ۱۳۹۳ | ۱۶۰۰۰ | ٪ ۲۵ | ۴۰۰۰ | ۱۶۰۰۰ | ۲۰۰۰ |

**روش واحدهای فعالیت**

* ٪ ۱۰۰ ÷۴=٪ ۲۵

| محاسبات | | | | انتهای دوره | |
|---|---|---|---|---|---|
| سال | واحدهای فعالیت | × بها/ واحد استهلاک | = هزینه سالانه استهلاک | استهلاک انباشته | ارزش دفتری |
| ۱۳۹۰ | ۴۰,۰۰۰ | ۰/۱ * | ۴۰۰۰ | ۴۰۰۰ | ۱۴,۰۰۰ |
| ۱۳۹۱ | ۶۰,۰۰۰ | ۰/۱ | ۶۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰ | ۸۰۰۰ |
| ۱۳۹۲ | ۳۵,۰۰۰ | ۰/۱ | ۳۵۰۰ | ۱۳,۵۰۰ | ۴۵۰۰ |
| ۱۳۹۳ | ۲۵,۰۰۰ | ۰/۱ | ۲۵۰۰ | ۱۶,۰۰۰ | ۲۰۰۰ |

* ۱۶۰۰۰÷۱۶۰۰۰۰=٪ ۱

| سال | ارزش دفتری ابتدای دوره | × نرخ استهلاک | = هزینه سالانه استهلاک | استهلاک انباشته | ارزش دفتری |
|---|---|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | ۱۸,۰۰۰ | ٪ ۵۰* | ۹۰۰۰ | ۹۰۰۰ | ۹۰۰۰ |
| ۱۳۹۱ | ۹۰۰۰ | ٪ ۵۰ | ۴۵۰۰ | ۱۳,۵۰۰ | ۴۵۰۰ |
| ۱۳۹۲ | ۴۵۰۰ | ٪ ۵۰ | ۲۲۵۰ | ۱۵,۷۵۰ | ۲۲۵۰ |
| ۱۳۹۳ | ۲۲۵۰ | | ۲۵۰** | ۱۶,۰۰۰ | ۲۰۰۰ |

* ٪ ۲۵×۲=٪ ۵۰

** ۲۲۵۰−۲۰۰۰=۲۵۰

## سؤالات خودآزمایی

۱ شرکت دانیال، جهت خرید تجهیزات، متحمل مخارج زیر شده است:
قیمت نقدی ۲۴۰۰۰ ریال، مالیات خرید ۱۲۰۰ ریال، بیمه حمل ۲۰۰ ریال و نصب و راه‌اندازی ۴۰۰ ریال. بهای تمام‌شده تجهیزات چه مبلغی است؟

الف. ۲۴,۰۰۰ ریال　　ب. ۲۵,۲۰۰ ریال　　ج. ۲۵,۴۰۰ ریال　　د. ۲۵,۸۰۰ ریال

۲ استهلاک فرآیند:

الف. ارزشگذاری است

ب. تخصیص بهای تمام‌شده است

ج. تجمیع نقدینگی است

د. ارزیابی است

۳ شرکت ملیکا، در ابتدای سال ۱۳۸۹ تجهیزاتی را به بهای تمام‌شده ۴۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود ارزش اسقاط و عمر مفید برآوردی تجهیزات مذکور به ترتیب ۱۰,۰۰۰ ریال و ۵ سال است.
مبلغ استهلاک انباشته تجهیزات در انتهای سال ۱۳۹۰ با استفاده از روش خط مستقیم چه میزان است؟

الف. ۸۰,۰۰۰ ریال　　ب.۱۶۰,۰۰۰ ریال　　ج. ۷۸,۰۰۰ ریال　　د. ۱۵۶,۰۰۰ ریال

۴ شرکت تربت، در ابتدای سال ۱۳۸۹ کامیونی را به قیمت ۱۱,۰۰۰ ریال تحصیل نمود. ارزش اسقاط کامیون در پایان ۵ سال عمر مفید دارایی، ۱۰۰۰ ریال برآورد شده است. در صورتی که کل فعالیت برآوردی کامیون ۱۰,۰۰۰ کیلومتر باشد و در طی سال ۱۳۸۹، این کامیون ۳,۰۰۰ کیلومتر طی کرده باشد، با استفاده از روش واحدهای فعالیت، مانده استهلاک انباشته در انتهای سال ۱۳۸۹ چه مبلغی است؟

الف. ۳۰۰۰ ریال　　ب.۶۶۰۰ ریال　　ج.۴۴۰۰ ریال　　د. ۴۵۰۰ ریال

۵ شرکت جعفری در ابتدای ۱۳۹۰ تجهیزاتی را به بهای تمام شده ۶۰,۰۰۰ ریال تحصیل نمود. عمر مفید و ارزش اسقاط برآوردی تجهیزات مذکور ۸ سال و ۸۰۰۰ ریال برآورد شده است. هزینه استهلاک دارایی‌ها در سال ۱۳۹۱، براساس روش مانده‌نزولی مضاعف چه مبلغی است ؟

الف. ۶۵,۰۰۰ ریال　　ب. ۱۱۲۵۰ ریال　　ج. ۱۵,۰۰۰ ریال　　د. ۶,۵۶۲ ریال

۶ در هنگام تغییر در استهلاک برآوردی :

الف. استهلاک قبلی باید اصلاح شود.

ب. استهلاک سال جاری و سال‌های آینده باید مورد بازنگری قرار گیرند.

ج. تنها استهلاک سال‌های آتی باید بازنگری شوند.

د. هیچ‌کدام

۷ شرکت امجد، در ابتدای سال ۱۳۹۰، کامیونی را به قیمت ۶۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. روش استهلاک کامیون خط مستقیم و عمر مفید و ارزش اسقاط برآوردی آن به ترتیب ۱۰ سال و ۱۲,۰۰۰ ریال است. در انتهای سال ۱۳۹۲ پیش از انجام آرتیکل‌های تعدیلی، شرکت تصمیم به تغییر عمر باقی‌مانده برآوردی به ۴ سال (سال ۱۳۹۲ نیز مشمول تغییر است) و تغییر ارزش اسقاط به ۲۰۰۰ ریال نمود. هزینه استهلاک سال ۱۳۹۲ چه میزان است؟

الف. ۶۰۰۰ ریال  ب. ۴۸۰۰ ریال  ج. ۱۵,۰۰۰ ریال  د. ۱۲,۱۰۰ ریال

۸ الحاقات دارایی‌های ثابت؟

الف. هزینه جاری است.

ب. به حساب هزینه تعمیر بدهکار می‌شود.

ج. به حساب خرید بدهکار می‌شود.

د. سرمایه‌ای می‌شود.

۹ شرکت بنان تصمیم دارد یکی از ماشین‌آلات قدیمی خود را در تاریخ ۱۳۹۰/۶/۳۰ به فروش رساند. این ماشین‌آلات، در ابتدای سال ۱۳۸۶ بهای تمام‌شده ۸۰,۰۰۰ ریال تحصیل شده‌اند. شرکت، این ماشین‌آلات را براساس ۱۰ سال عمر مفید و بدون ارزش و به روش خط مستقیم مستهلک نموده است. اگر ماشین‌آلات مذکور، به قیمت ۲۶,۰۰۰ ریال فروخته شوند ، سود یا زیان قابل شناسایی در زمان فروش چه مبلغی خواهد بود؟

الف. ۱۸,۰۰۰ ریال  ب.۵۴,۰۰۰ ریال  ج.۲۲,۰۰۰ ریال  د.۴۶,۰۰۰ ریال

۱۰ شرکت ملکی، ماشین‌آلات قدیمی خود را با ارزش دفتری ۳۹,۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه بازار ۳۵,۰۰۰ ریال و پرداخت ۱۰,۰۰۰ ریال سرک نقدی با ماشین‌آلات جدید معاوضه نمود. مبادله دارای ماهیت تجاری است. ماشین تحصیل‌شده باید به چه قیمتی در دفاتر شرکت ملکی ثبت گردد؟

الف. ۴۵,۰۰۰ ریال  ب. ۴۶,۰۰۰ ریال  ج.۴۹,۰۰۰ ریال  د. ۵۰,۰۰۰ ریال

۱۱ در معاوضه دارایی‌هایی که دارای ماهیت تجاری هستند؟

الف. سود وزیان بلافاصله شناسایی نمی‌شود.

ب. تنها سود بلافاصله شناسایی می‌شود.

ج. تنها زیان بلافاصله شناسایی می‌شود

د. هم سود و هم زیان، هر دو بلافاصله شناسایی می‌شوند.

۱۲ از مشخصات دارایی ثابت مشهود کدامند؟

الف. استهلاک پذیرند.

ب. عدم اختصاص آن‌ها برای فروش به مشتریان

ج. عمر بادوام و طولانی

د. هرسه مورد

۱۳ اگر بخواهیم یک وسیله نقلیه که قیمت تمام‌شده آن ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال است، را با یک وسیله نقلیه دیگر به قیمت ۳,۴۰۰,۰۰۰ ریال معاوضه کنیم و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال نقداً بپردازیم. سود و زیان حاصل از این معامله چند ریال است؟

الف. ۱۰۰,۰۰۰ ریال زیان

ب. ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود

ج. ۱۳۰۰,۰۰۰ ریال زیان

د. ۱۳۰۰,۰۰۰ ریال سود

۱۴ کامپیوتری که قیمت نقدی آن ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود با شرایط نسیه به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شد. مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت وسایل جانبی و حدود ۴۰۰,۰۰۰ ریال برای سرویس آن پرداخت گردید. بهای تمام‌شده آن چند ریال است؟

الف. ۹,۹۰۰,۰۰۰ ریال    ب. ۱۱,۹۰۰,۰۰۰ریال    ج. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال    د. ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ریال

۱۵ تجهیزات و تأسیسات جزء کدام طبقه از حساب‌های دارایی‌هاست؟

الف. دارایی نامشهود    ب. دارایی‌های ثابت مشهود    ج. دارایی‌های متغیر    د. دارایی‌های سرمایه‌ای

۱۶ حساب استهلاک انباشته در پایان دوره مالی به چه حسابی منتقل می‌شود؟

الف. به همراه سایر هزینه‌ها به حساب سود و زیان منتقل می‌شود.

ب. جزء حساب‌های دائم است و به سال بعد منتقل می‌شود.

ج. جزء حساب‌های موقت است و به حساب خلاصه سود و زیان منتقل می‌شود.

د. جزء حساب‌های دائم است و به خلاصه سود و زیان منتقل می‌شود.

۱۷ چه عواملی باید در محاسبه استهلاک مورد توجه قرار گیرد؟

الف. بهای تمام‌شده دارایی ثابت

ب. عمر مفید

ج. ارزش اسقاط

د. هرسه مورد

۱۸ مؤسســه‌ای یک دســتگاه تراش به مبلغ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرده و پیش‌بینی شده که بعد از ۱۰ سال کار ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزش داشته باشد. هزینه استهلاک سالانه آن چند ریال است ؟

الف. ۶۰۰,۰۰۰ ریال	ب. ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال	ج. ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال	د. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱۹ اگر بخواهیم یک وسیله نقلیه فرسوده که قیمت تمام‌شده آن ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال و مانده‌حساب استهلاک انباشته آن در تاریخ معاوضه ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال اســت را با یک وســیله نقلیه دیگر به قیمت ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال معاوضه نماییم و مبلغ ۲۵۰۰,۰۰۰ ریال نقداً بپردازیم سود یا زیان حاصله از این معامله چند ریال است؟

الف. ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود

ب. ۹۰۰,۰۰۰ ریال زیان

ج. ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال زیان

د. ۹۰۰,۰۰۰ ریال سود

## سؤالات

۱ آقای سمیعی، درباره کاربرد اصل بهای تمام‌شده در دارایی‌های ثابت ابهام دارد. این اصل را برای او توضیح دهید.

۲ چند مثال در ارتباط با بهسازی زمین ارائه کنید.

۳ شــرکت دایی، زمین و ســاختمانی را از شرکت گودرزی خریداری می‌نماید. اگر شرکت دایی بخواهد که الف) فقط زمین و ب) هم زمین و هم ساختمان را مورد استفاده قرار دهد، چه نوع هزینه‌هایی ممکن است برای آماده‌سازی دارایی جهت استفاده موردنظر صورت گیرد؟

۴ استهلاک فرآیند انباشت نقدینگی مورد نیاز جهت جای‌گزینی دارایی در عمر مفید آن است. این جمله را نقد کنید.

۵ آقای دلاور در حال آماده‌شدن برای امتحان هفته آینده است. او از شما دو سؤال دارد: الف) ارزش اسقاط چیست؟ ب) آیا ارزش اسقاط در اندازه‌گیری استهلاک دوره در تمام روش‌های استهلاک کاربرد دارد؟

۶ روش‌های استهلاک خط مستقیم و واحدهای فعالیت را از جنبه‌های زیر با یک‌دیگر مقایسه کنید:

الف. عمر مفید	ب. الگوی استهلاک در طی عمر مفید

۷ تأثیر سه روش استهلاک را بر هزینه استهلاک سالانه مقایسه کنید.

۸ در چهارمین سال استفاده از یک دارایی با عمر مفید ۵ سال، شرکت تصمیم می‌گیرد که این دارایی می‌تواند مجموعاً ۶ سال خدمات ارائه دهد. این بازنگری چگونه ثبت می‌شود؟ چرا؟

۹ تفاوت هزینه‌های جاری و هزینه‌های سرمایه‌ای را بیان کنید.

۱۰ نحوه محاسبه سود و زیان فروش دارایی‌های ثابت، به چه صورت است؟

۱۱ شرکت منوری، ماشین‌آلاتی دارد که کاملاً مستهلک شده‌اند، اما این دارایی کماکان در حال خدمت رسانی است. این دارایی، چگونه به حساب گرفته می‌شود و چگونه باید گزارش شود؟

۱۲ شرکت لواسانی جهت گزارشگری از روش استهلاک خط مستقیم و جهت اهداف مالیاتی از روش تسریعی استفاده می‌کند آیا استفاده از روش‌های مختلف برای اهداف مختلف قابل قبول است ؟ انگیزه شرکت لواسانی برای انجام این عمل چیست؟

۱۳ هنگامی که در مبادله‌ای با ماهیت تجاری، دارایی‌ها معاوضه می‌شوند، سود یا زیان کنارگذاری چگونه محاسبه می‌شود؟

۱۴ شرکت تاکستان، ماشین‌آلات قدیمی خود را هنگامی که ارزش منصفانه بازار دارایی قدیمی بیش‌تر از ارزش دفتری آن است با مدل جدید آن معاوضه می‌کند. مبادله دارای ماهیت تجاری است - آیا شرکت باید سود کنارگذاری شناسایی کند؟ اگر ارزش منصفانه بازار ماشین‌آلات قدیمی کمتر از ارزش دفتری آن باشد، شرکت باید زیان کنارگذاری شناسایی کند؟

## تمرین‌ها

ت ۱-۵ مخارج زیر جهت خرید یک زمین به وقوع پیوسته‌اند:
قیمت نقدی ۷۰,۰۰۰ ریال، مالیات معوق ۳۰۰۰ ریال،کارمزد املاک ۲۵,۰۰۰ ریال ، هزینه قانونی ۲۰۰۰ ریال، پاک‌سازی زمین ۳۵۰۰ ریال. بهای تمام‌شده زمین چند ریال است؟

ت ۲-۵ شرکت نیلی، برای خرید یک عدد کامیون مخارج زیر را انجام داده است : قیمت نقدی ۳۰,۰۰۰ ریال، بیمه تصادف ۲۰۰۰ ریال، مالیات فروش ۱۵۰۰ ریال، مجوزها ۱۰۰ ریال، رنگ‌آمیزی ۴۰۰۰ ریال. بهای تمام‌شده کامیون چه مبلغی است ؟

ت ۳-۵ شرکت کوهسار، کامیونی را به قیمت ۴۲,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. ارزش اسقاط کامیون در پایان ۴ سال عمر مفید دارایی، ۶۰۰۰ ریال است. با استفاده از روش خط مستقیم، استهلاک سال‌های اول و دوم را محاسبه کنید.

ت ۴-۵ شرکت بروجردی در ۱۳۹۰/۱/۱ زمین و ساختمانی را خریداری کرد. بهترین برآورد مدیریت از ارزش زمین ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ساختمان ۲۰۰,۰۰۰ ریال است. اما مدیر، به حسابداران گفته که زمین و ساختمان را به ترتیب ۲۲۰,۰۰۰ و ۸۰,۰۰۰ ریال ثبت کنند. ساختمان طی ۲۰ سال بر اساس روش خط مستقیم مستهلک می‌شود و ارزش اسقاط آن صفر است. چرا مدیریت از حسابداری چنین تقاضایی دارد و آیا این خواسته اخلاقی است؟

ت ۵-۵ اطلاعات استهلاک شرکت کوهسار در ت ۳-۵ ارائه شده است. فرض کنید نرخ استهلاک به روش مانده نزولی، ۲ برابر نرخ استهلاک به روش خط مستقیم است. مطلوب است محاسبه استهلاک سال‌های اول و دوم به روش مانده نزولی.

ت ۶-۵ شرکت اسپیدی، از روش واحدهای فعالیت برای محاسبه استهلاک تاکسی‌های خود استفاده می‌کند. انتظار می‌رود هر تاکسی ۱۵۰,۰۰۰ مایل مسافت طی نماید. تاکسی شماره ۱۰ ، در سال اول ۳۰,۰۰۰ مایل و در سال دوم ۲۰,۰۰۰ مایل طی کرده است. مطلوب است محاسبه استهلاک هر سال.

ت ۷-۵ در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱، دفاتر شرکت رامین، مانده تجهیزات و استهلاک انباشته آن را به ترتیب ۲۹,۰۰۰ و ۹۰۰۰ ریال نشان می‌دهد. استهلاک با استفاده از روش خط مستقیم محاسبه شده است که در آن عمر مفید دارایی و ارزش اسقاط به ترتیب ۱۰ سال و ۲۰۰۰ ریال فرض شده است. در این تاریخ، شرکت به این نتیجه می‌رسد که این تجهیزات، تنها ۴ سال دیگر کاربرد خواهد داشت. مطلوب است محاسبه استهلاک سالانه بازبینی شده.

ت ۸-۵ شرکت کوهساران، دو مبادله زیر را در ارتباط با کامیون‌های خود انجام داده است: ۱) پرداخت ۴۵ ریال جهت تغییر نوع سوخت ۲) پرداخت ۴۰۰ ریال جهت نصب تجهیزات اضافه که کارایی عملیاتی آن‌ها را افزایش می‌دهد. مطلوب است ثبت روزنامه رویدادهای فوق.

ت ۹-۵ مبادلات زیر را در دفتر روزنامه ثبت کنید.

الف. شرکت گلفام، تجهیزاتش را که دارای بهای تمام‌شده‌ای معادل ۴۱,۰۰۰ ریال است، از دور خارج نمود استهلاک انباشته این تجهیزات ۴۱,۰۰۰ ریال است ارزش اسقاط این تجهیزات صفر است.

ب. با استفاده از مفروضات بخش الف و در نظر گرفتن استهلاک انباشته به مبلغ ۳۹,۰۰۰ ریال، مبادله را ثبت نمائید.

ت ۱۰-۵ شرکت چکاوک در تاریخ ۱۳۹۰/۹/۳۰ تجهیزات دفتر را به مبلغ نقدی ۱۰,۰۰۰ ریال فروخت. بهای تمام‌شده تجهیزات ۷۲,۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته تجهیزات در ۱۳۹۰/۱/۱ معادل ۴۲,۰۰۰ ریال است. استهلاک ۹ ماهه سال ۱۳۹۰ معادل ۵۲۵۰ ریال است. مطلوب است ثبت معادلات زیر :

الف. به روزرسانی استهلاک به تاریخ ۱۳۹۰/۹/۳۰

ب. ثبت فروش تجهیزات

ت ۱۱-۵ شرکت سایپا تجهیزات خود را با تجهیزات جدید تعویض می‌کند. ارزش دفتری تجهیزات قدیمی ۳۱,۰۰۰ ریال، (بهای تمام‌شده ۶۱,۰۰۰ ریال منهای استهلاک انباشته ۳۰,۰۰۰ ریال) است. ارزش منصفانه (بازار) این تجهیزات ۱۹,۰۰۰ ریال است و ۵۰۰۰ ریال نیز نقدی پرداخت می‌شود. مطلوب است ثبت معاوضه با فرض این که مبادله دارای ماهیت تجاری است.

ت ۱۲-۵ با استفاده از اطلاعات تمرین قبل و با در نظر گرفتن ارزش منصفانه (بازار) تجهیزات قدیمی به مبلغ ۳۸,۰۰۰ ریال، مطلوب است ثبت معاوضه.

ت ۱۳-۵ مخارج زیر مربوط به دارایی‌های ثابت مشهود شرکت تلاش است:

۱. پرداخت ۵۰۰ ریال مالیات مربوط به تحصیل دارایی
۲. پرداخت ۲۰۰ ریال حق بیمه ماشین‌آلات
۳. پرداخت ۸۵۰ ریال مالیات بر ارزش‌افزوده کامیون جدید
۴. پرداخت ۱۷,۵۰۰ ریال جهت ساخت پارکینگ
۵. پرداخت ۲۵۰ ریال جهت درج نام و علامت تجاری روی کامیون
۶. پرداخت ۸۰۰۰ ریال جهت نصب ماشین‌آلات جدید کارخانه
۷. پرداخت ۹۰۰ ریال جهت بیمه کامیون (یک‌ساله)
۸. پرداخت کارمزد صدور گواهینامه به مبلغ ۷۵ ریال جهت کامیون جدید

مطلوب است :

الف. کاربرد اصل بهای تمام‌شده در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده دارایی‌های ثابت را توضیح دهید.

ب. مبادلات فوق را فهرست کرده و در مقابل آن‌ها حساب‌هایی که در قبال هریک می‌بایستی بدهکار شوند را ارائه کنید.

ت ۱۴-۵ شرکت ترابی، متحمل هزینه‌های زیر شده است :

| | |
|---|---|
| ۱. مالیات فروش ماشین‌آلات خریداری شده کارخانه | ۵۰۰۰ ریال |
| ۲. رنگ‌آمیزی کامیون بلافاصله پس از خریداری | ۷۰۰ |
| ۳. نصب و تست ماشین‌آلات کارخانه | ۲۰۰۰ |
| ۴. کمیسیون خرید زمین | ۳۵۰۰ |
| ۵. حق بیمه سال اول کامیون | ۸۸۰ |
| ۶. بهای تمام‌شده زیبا سازی تجهیزات خریداری شده | ۷۲۰۰ |
| ۷. بهای تمام‌شده سنگفرش کردن پارکینگ | ۱۷۹۰۰ |

۸. بهای تمام‌شده پاکسازی زمین ۱۳,۳۰۰

۹. حق‌الزحمه معماران جهت ساختمان‌های خودساز (ساخت داخل) ۱۰,۰۰۰

مطلوب است : بیان این‌که شرکت به ازای هریک از موارد فوق، باید چه حسابی را بدهکار کند؟

**ت ۱۵-۵** در تاریخ ۱۳۹۰/۳/۱، شرکت سهند، ملکی را با هدف ساخت ساختمان اداری در آن تحصیل می‌کند. شرکت از این بابت ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت پرداخت می‌کند. انبار قدیمی موجود، با هزینه‌ای معادل ۸۶۰۰ ریال تخریب شده و مصالح حاصل از تخریب به قیمت ۱۷۰۰ ریال فروخته شد. هزینه‌های اضافی قبل از ساخت شامل ۱۱۰۰ ریال حق‌الزحمه وکیل، ۵۰۰۰ ریال حق‌الزحمه بنگاه املاک، ۷۸۰۰ ریال حق‌الزحمه معمار و ۱۴۰۰۰ ریال جهت ساخت راه پارکینگ مطلوب است :

الف. تعیین مبلغ بهای تمام‌شده زمین

ب. سایر حساب‌هایی که بدهکار می‌شوند را تعیین نمائید.

**ت ۱۶-۵** آقای خالقی فهرست زیر را در مورد استهلاک تهیه کرده است:

۱. استهلاک فرآیند ارزش‌گذاری دارایی است، نه تخصیص بهای تمام‌شده.

۲. استهلاک، جهت تطابق مناسب هزینه‌ها با درآمدها به کار می‌رود.

۳. ارزش دفتری دارایی‌های ثابت باید به ارزش بازار نزدیک باشد.

۴. استهلاک در سه دسته دارایی‌های ثابت کاربرد دارد: زمین، ساختمان و تجهیزات.

۵. استهلاک در مورد ساختمان کاربرد ندارد، زیرا کاربرد و توانایی تولید درآمد آن در طی زمان دست‌نخورده باقی می‌ماند.

۶. توانایی درآمدزایی دارایی استهلاک‌پذیر به دلیل فرسایش و کهنگی کاهش می‌یابد.

۷. شناسایی استهلاک یک دارایی، منجر به انباشت وجه نقد جهت جای‌گزینی دارایی می‌شود.

۸. مانده استهلاک انباشته در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

۹. هزینه استهلاک و استهلاک انباشته در صورت سود و زیان گزارش می‌شوند.

۱۰. چهار عامل مؤثر بر محاسبه استهلاک عبارتند از: بهای تمام‌شده، عمر مفید، ارزش اسقاط و ارزش باقی‌مانده.

مطلوب است: تعیین درستی هریک از عبارات فوق.

**ت ۱۷-۵** شرکت اتوبوسرانی تهران، از روش واحدهای فعالیت جهت مستهلک نمودن دارایی‌های خود استفاده می‌کند. یک اتوبوس در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ به بهای تمام‌شده ۱۶۸۰ میلیون ریال تحصیل شده است در طی ۴ سال عمر مفید برآوردی، انتظار می‌رود که اتوبوس ۱,۰۰۰,۰۰۰ کیلومتر مسافت را طی کند. ارزش اسقاط برآوردی ۸۰۰۰ ریال است.

مطلوب است :

الف. محاسبه بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر هر واحد

ب. با فرض مسافت‌های واقعی طی شده به صورت زیر، جدول استهلاک را تهیه کنید.

۱۳۹۰ ⟵ ۲۶۰۰۰

۱۳۹۱ ⟵ ۳۲۰۰۰

۱۳۹۲ ⟵ ۲۵۰۰۰

۱۳۹۳ ⟵ ۱۷۰۰۰

**ت ۱۸-۵** شرکت کلام، ماشین جدیدی را در ۱۳۹۰/۹/۱ به بهای تمام‌شده ۱۲۰ میلیون ریال خریداری نمود. ارزش اسقاط برآوردی ۱۲ میلیون ریال، میزان کارکرد مورد انتظار در طی ۵ سال عمر مفید آن معادل ۱۰,۰۰۰ ساعت است.

مطلوب است: محاسبه هزینه استهلاک براساس روش‌های زیر:

الف. خط مستقیم

ب. واحدهای فعالیت سال ۱۳۹۰، با فرض این‌که ظرفیت ماشین‌ها ۱۷۰۰ ساعت باشد.

ج. مانده نزولی با استفاده از ۲ برابر نرخ خط مستقیم برای سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱.

**ت ۱۹-۵** شرکت ایتالیا در ۱۳۹۰/۱/۱، کامیونی را به قیمت ۳۰۰ میلیون ریال خرید. ارزش اسقاط کامیون ۲۰ میلیون ریال بوده است و انتظار می‌رود که کامیون ۱۰۰,۰۰۰ کیلومتر مسافت را در طی عمر مفید برآوردی ۸ ساله خود طی کند. مسافت‌های طی شده در سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ به ترتیب عبارتند از: ۱۵,۰۰۰ و ۱۲,۰۰۰ کیلومتر. مطلوب است:

الف. محاسبه هزینه استهلاک سال‌های ۱۳۹۰و ۱۳۹۱ با استفاده از ۱) روش خط مستقیم ۲) روش واحدهای فعالیت ۳) روش مانده نزولی

ب. با فرض این‌که شرکت از روش خط مستقیم استفاده کند:

۱. استهلاک سال ۱۳۹۰ را ثبت کنید.

۲. نحوه گزارش کامیون را در آخر سال ۱۳۹۰ نشان دهید.

**ت ۲۰-۵** آقای احمدی، حسابدار جدید شرکت سیمین، عمر مفید و ارزش اسقاط دارایی‌های استهلاک‌پذیر برآوردی مورد نظر را در ابتدای سال ۱۳۹۰ بازبینی کرده است. یافته‌های وی به شرح زیر است:

| نوع دارایی | تاریخ تحصیل | بهای تمام شده | استهلاک انباشته ابتدای سال | عمر مفید(سال) | | ارزش اسقاط | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | قدیمی | پیشنهادی | قدیمی | پیشنهادی |
| ساختمان | ۱۳۸۴ | ۸۰۰۰۰۰ | ۱۱۴۰۰۰ | ۴۰ | ۵۰ | ۴۰۰۰۰۰ | ۳۷۰۰۰ |
| انبار | ۱۳۸۵ | ۱۰۰۰۰۰ | ۲۵۰۰۰ | ۲۵ | ۲۰ | ۵۰۰۰ | ۳۶۰۰ |

تمامی دارایی‌ها با روش خط مستقیم مستهلک می‌شوند. مدیریت با تغییرات پیشنهادی موافقت نمود.

مطلوب است:

الف) محاسبه استهلاک سالانه بازبینی شده و دارایی در سال ۱۳۹۰

ب) نحوه ثبت استهلاک ساختمان در سال ۱۳۹۰ .

ت ۲۱-۵ مبادلات زیر مربوط به شرکت عسل در سال ۱۳۹۰ است. ۱/۱ ماشین‌آلاتی که در ۱۳۸۰/۱/۱ خریداری شده بود را از دور خارج کرد. بهای تمام‌شده ماشین‌آلات، ۶۲,۰۰۰ ریال، عمر مفید ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر است.

۵/۳۰ فروش کامپیوتری که در ۱۳۸۷/۱/۱ به قیمت ۴۰,۰۰۰ ریال خریداری شـده بود. عمر مفید کامپیوتری ۵ سـال و ارزش اسقاط آن صفر بوده است. کامپیوتر به قیمت ۱۴,۰۰۰ ریال فروخته شد.

۱۲/۲۹ کنارگذاری کامیونی که ۱۳۸۶/۱/۱ به قیمت ۳۹,۰۰۰ ریال خریداری شده بود. عمر مفید برآوردی این کامیون ۶ سال و ارزش اسقاط آن ۳۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوب است :

انجام تمام ثبت مبادلات فوق شـامل ، به روزرسـانی اسـتهلاک و کنارگذاری دارایی‌ها. شـرکت از روش خط مستقیم استفاده می‌کند (فرض کنید که استهلاک تا ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به روزرسانی شده است)

ت ۲۲-۵ شـرکت نکا، مالک تجهیزاتی به بهای تمام‌شـده ۵۰,۰۰۰ ریال اسـت که در ۱۳۸۷/۱/۱ تحصیل شده است. این دارایی، با اسـتفاده از روش خط مسـتقیم و ارزش اسقاط برآوردی ۵۰۰۰ ریال و عمر مفید برآوردی ۵ سال مستهلک شده است.

مطلوب است: ثبت روزنامه فروش تجهیزات در چهار موقعیت زیر:

الف. فروش به قیمت ۲۸۰۰۰ ریال در ۱۳۹۰/۱/۱

ب. فروش به قیمت ۲۸۰۰۰ ریال در ۱۳۹۰/۳/۱

ج. فروش به قیمت ۱۱۰۰۰ ریال در ۱۳۹۰/۱/۱

د. فروش به قیمت ۱۱۰۰۰ ریال در ۱۳۹۰/۹/۱

ت ۲۳-۵ اطلاعات زیر، دو مبادله جداگانه را نشان می‌دهد هر دو مبادله، دارای ماهیت تجاری هستند.

۱. شرکت سیدی، کامیون قدیمی خود (به بهای تمام‌شده ۶۴۰۰۰ ریال منهای ۲۲۰۰۰ ریال استهلاک انباشته) را به همراه ۱۷۰۰۰ ریال سرک نقدی با کامیون جدید معاوضه می کند. ارزش منصفانه کامیون قدیمی ۳۶۰۰۰ ریال است.

۲. شـرکت آیسان ماشـین‌آلات قدیمی خود (به بهای تمام‌شده ۱۲۰۰۰ ریال منهای ۴۰۰۰ ریال استهلاک انباشته ) را با ماشـین‌آلات جدید تعویض می‌نماید. به علاوه شرکت ۳۰۰۰ ریال سرک برای ماشین‌آلات جدید (با ارزش منصفانه بازار ۹۰۰۰ ریال) پرداخت می‌کند.

مطلوب است :

الف. ثبت معاوضه دارایی شرکت سیدی

ب. ثبت معاوضه شرکت آیسان

ت ۲۴-۵ شرکت کوران و شرکت ایرانیت، کامیون‌های خود را در ۱۳۹۰/۱/۱ معاوضه نمودند. بهای تمام‌شده کامیون کوران ۲۲۰۰۰ ریال و اسـتهلاک انباشـته آن ۱۵۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه آن ۴۰۰۰ ریال اسـت. بهای تمام‌شده کامیون

شــرکت ایرانیت ۱۰۰۰۰ ریال، اســتهلاک انباشــته آن ۸۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه آن ۴۰۰۰ ریال است. مبادله فوق دارای ماهیت تجاری است. مطلوب است:

الف. ثبت معاوضه دردفاتر شرکت کوران

ب. ثبت معاوضه دردفاتر شرکت ایرانیت

## مسائل

م ۱-۵ شــرکت افشار در ۱/۱ تأســیس شده است. طی اولین سال فعالیت شرکت، مخارج و دریافت‌های زیر به شکل تصادفی ثبت شده‌اند.

| بدهکار | |
|---|---|
| ۱. بهای تمام‌شده محوطه‌سازی زمین | ۴,۰۰۰ ریال |
| ۲. تسویه‌حساب با سازنده ساختمان | ۷۰۰,۰۰۰ |
| ۳. مالیات سال جاری زمین | ۵۰۰۰ |
| ۴. بهای تمام‌شده ملک خریداری شده جهت محل ساختمان (زمین ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ساختمان ۴۵۰۰۰ ریال) | ۱۴۵,۰۰۰ |
| ۵. هزینه‌های حفاری ساختمان جدید | ۳۵,۰۰۰ |
| ۶. حق‌الزحمه معماران | ۱۰,۰۰۰ |
| ۷. مالیات معوق بنای قدیمی که در زمان خرید پرداخت گردید. | ۲,۰۰۰ |
| ۸. بهای تمام‌شده راه عبوری پارکینگ | ۱۴,۰۰۰ |
| ۹. بهای تمام‌شده تخریب ساختمان قدیمی جهت بنای جدید | ۱۵,۰۰۰ |
| | ۹۳۰,۰۰۰ ریال |
| بستانکاران | |
| ۱۰. عایدات حاصل از فروش اسقاط ساختمان قدیمی | ۳۵۰۰ ریال |

مطلوب است: با استفاده از ساختار نشان داده شده در ذیل، مبادلات پیش‌گفته را تجزیه و تحلیل کنید. شماره هر مبادله را در ســتون اقلام و مبالغ را در ســتون مناسب خود قرار دهید. در مورد مبالغ ستون سایر حساب‌ها ، عنوان حساب را نیز ذکر کنید.

| اقلام | زمین | ساختمان | سایر حساب‌ها |
|---|---|---|---|

م ۲-۵ در سال‌های اخیر، شرکت انصاری، سه عدد اتوبوس مستعمل را خریداری نموده است. به دلیل گردش پیوسته در واحد حسابداری، حسابدار جدید برای هر اتوبوس روش استهلاک جداگانه‌ای را در نظر گرفت که اطلاعات آن در جدول زیر آمده است:

| اتوبوس | تاریخ تحصیل | بهای تمام‌شده | ارزش اسقاط | عمر مفید | روش استهلاک |
|---|---|---|---|---|---|
| ۱ | ۱۳۸۸/۱/۱ | ۹۶,۰۰۰ ریال | ۶۰۰۰ | ۵ | خط مستقیم |
| ۲ | ۱۳۸۸/۱/۱ | ۱۲۰,۰۰۰ | ۱۰۰۰۰ | ۴ | مانده نزولی |
| ۳ | ۱۳۸۹/۱/۱ | ۸۰,۰۰۰ | ۸۰۰۰ | ۵ | واحدهای فعالیت |

در روش مانده نزولی، شرکت از ۲ برابر نرخ روش خط مستقیم استفاده می‌کند. در روش واحدهای فعالیت، کل مسافت‌های مورد انتظار ۱۲۰,۰۰۰ کیلومتر است. مسافت‌های واقعی سه سال عبارتند از:

۱۳۸۹ ← ۲۴,۰۰۰

۱۳۹۰ ← ۳۴,۰۰۰

۱۳۹۱ ← ۳۰,۰۰۰

مطلوب است :

الف. محاسبه مبلغ استهلاک انباشته هر اتوبوس در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹

ب. اگر اتوبوس شماره ۲، به جای ۱/۱ در ۷/۱ خریداری شده باشد ، هزینه استهلاک این اتوبوس در سال‌های ۱) ۱۳۸۸ و ۲) ۱۳۸۹ چه مبلغی است؟

م ۳-۵ شرکت پرند، در ۱۳۹۰/۱/۱ ، دو دستگاه ماشین‌آلات تولیدی را برای استفاده در فرآیند تولیدی خود خریداری نمود.

ماشین الف) قیمت نقدی این ماشین ۳۸,۰۰۰ ریال است. مخارج مربوطه عبارتند از: مالیات خرید ۱۷۰۰ ریال – هزینه حمل ۱۵۰ ریال – بیمه حمل ۸۰ ریال – هزینه‌های نصب و تست ۷۰ ریال – هزینه‌های روغن‌کاری در طی اولین سال فعالیت ماشین‌آلات ۱۰۰ ریال. شرکت عمر مفید ماشین‌آلات را ۵ سال و ارزش اسقاط باقی‌مانده آن‌ها در پایان زمان استفاده ۵۰۰۰ ریال برآورد می‌کند. روش استهلاک خط مستقیم است.

ماشین ب)، بهای تمام‌شده ثبت شده در دفاتر شرکت بابت این ماشین‌آلات، ۱۶۰,۰۰۰ ریال است. شرکت عمر مفید ماشین‌آلات را ۴ سال و ارزش اسقاط باقی‌مانده در پایان زمان استفاده را ۱۰۰۰۰ ریال برآورد می‌کند.

مطلوب است :

الف. موارد زیر در مورد ماشین الف انجام دهید.

۱.ثبت روزنامه خرید در ۱۳۹۰/۱/۱

۲. ثبت روزنامه استهلاک سال ۱۳۹۰ در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹

ب. مبلغ هزینه استهلاکی که شرکت تحت شرایط زیر در ارتباط با ماشین (ب) برآورد می‌کند را محاسبه کنید.

۱. شرکت از روش خط مستقیم استفاده کند.

۲. شرکت با استفاده از روش نزولی، از دو برابر نرخ روش خط مستقیم استفاده کند.

۳. شرکت از روش واحدهای فعالیت استفاده کند. عمر مفید ماشین‌آلات ۱۲۵،۰۰۰ واحد برآورد می‌شود. ظرفیت واقعی نیز به صورت زیر است ۱۳۹۰ معادل ۴۵،۰۰۰ واحد – ۱۳۹۱ معادل ۳۵،۰۰۰ واحد – ۱۳۹۲ معادل ۲۵،۰۰۰ واحد – ۱۳۹۳ معادل ۲۰،۰۰۰ واحد.

ج. کدام روش مورد استفاده، استهلاک محاسبه شده ماشین‌آلات (ب) را در سال اول حداکثر می‌نماید. بالاترین مبلغ استهلاک در سال چهارم مربوط به کدام روش است؟ بیش‌ترین جمع استهلاک در طی ۴ سال مربوط به کدام روش است؟

م ۴–۵ در ابتدای سال ۱۳۸۸ شرکت رهیافت، تجهیزاتی را به بهای تمام‌شده ۹۰ میلیون ریال تحصیل کرد. این شرکت عمر مفید و ارزش اسقاط را به ترتیب ۶ سال و ۹ میلیون ریال برآورد نموده است. با توجه به نوع تجهیزات، روش استهلاک خط مستقیم، انتخاب شده است. استهلاک در انتهای هر سال ثبت می‌شود. طی سال ۱۳۹۰ (سومین سال عمر تجهیزات)، مهندسین شرکت، برآورد خود را بازبینی نموده و عمر مفید برآوردی تجهیزات را از ۶ سال به ۷ سال (در مجموع) تغییر دادند. ارزش اسقاط برآوردی بدون تغییر ماند. اما در سال ۱۳۹۳، ارزش اسقاط برآوردی به ۵ میلیون ریال کاهش یافت.

مطلوب است :

با استفاده از جدول زیر، میزان هزینه استهلاک تجهیزات در هر سال را محاسبه کنید.

| سال | هزینه استهلاک | استهلاک انباشته |
|---|---|---|
| ۱۳۸۸ | | |
| ۱۳۸۹ | | |
| ۱۳۹۰ | | |
| ۱۳۹۱ | | |
| ۱۳۹۲ | | |
| ۱۳۹۳ | | |
| ۱۳۹۴ | | |

م ۵–۵ در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹، شرکت زمرد، اقلام زیر را تحت عنوان دارایی‌های ثابت گزارش نمود.

| | | |
|---|---|---|
| زمین | | ۴،۰۰۰،۰۰۰ ریال |
| ساختمان | ۲۸،۵۰۰،۰۰۰ | |
| کسر می‌شود : استهلاک انباشته – ساختمان | ۱۲،۱۰۰،۰۰۰ | ۱۶،۴۰۰،۰۰۰ |

| | | |
|---|---|---|
| تجهیزات | ۴۸,۰۰۰,۰۰۰ | |
| کسر می‌شود: استهلاک انباشته– تجهیزات | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۳,۰۰۰,۰۰۰ |
| جمع کل دارایی‌های ثابت | | ۶۳,۴۰۰,۰۰۰ ریال |

در طی سال ۱۳۹۱ ، مبادلات نقدی زیر اتفاق افتاده است:

۴/۱ خرید زمین به قیمت ۲۱۳۰۰۰۰ ریال

۵/۱فروش تجهیزاتی به بهای تمام‌شده ۷۸۰,۰۰۰ریال،به قیمت ۴۵۰,۰۰۰ریال این تجهیزات در ۱۳۸۷/۱/۱ خریداری شده بودند.

۶/۱ فروش زمین خریداری شده در ۱۳۸۱/۶/۱ به قیمت ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده زمین مذکور ۴۰۰,۰۰۰ ریال است.

۷/۱ خرید تجهیزات به قیمت ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱۲/۲۹ از رده خارج کردن تجهیزاتی که بهای تمام‌شده آن‌ها ۵۰۰,۰۰۰ ریال است و در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ خریداری شده است. از بابت این عمل، هیچ وجهی، عاید شرکت نشد.

مطوب است :

الف. مبادلات خود، را در دفتر روزنامه ثبت کنید. شـــرکت برای مســـتهلک کردن ســـاختمان و تجهیزات از روش خط مستقیم استفاده می‌کند. عمر مفید ساختمان ۵۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر برآورد می‌شود. عمر مفید تجهیزات ۱۰ سال و ارزش اســـقاط آن نیز صفر برآورد می‌گردد. اســـتهلاک دارایی‌ها را جهت واگذاری در تاریخ فروش یا از کنارگذاری، به روزرسانی کنید.

ب. ثبت‌های تعدیلی استهلاک سال ۱۳۹۱ را ثبت کنید.

ج. بخش دارایی‌های ثابت ترازنامه در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ را تهیه کنید.

# فصل ۶

# منابع طبیعی، دارایی‌های ثابت نامشهود و سایر دارایی‌ها

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعهٔ این فصل باید بتوانند:

۱ منابع طبیعی را توضیح دهید.

۲ انقضای دوره‌ای منابع طبیعی را محاسبه کنید.

۳ مفاهیم اساسی مربوط به دارایی‌های نامشهود را بیان کنید.

۴ استهلاک دارایی‌های ثابت نامشهود را توضیح دهید.

۵ انواع متداول دارایی‌های نامشهود را تشریح کنید.

۶ مفهوم سایر دارایی‌ها را توضیح دهید.

۷ نحوه گزارشگری دارایی‌های منابع طبیعی، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌ها را بیان کنید.

## مروری بر فصل

منابع طبیعی، ماهیتی مشابه دارایی‌های ثابت مشهود دارند و در ترازنامه عموماً در همین گروه از دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. با این وجود، برخی از ویژگی‌های خاص منابع طبیعی سبب می‌شود، که در این فصل نحوه حسابداری آن‌ها در بخش جداگانه‌ای تشریح شود. حسابداری دارایی‌های ثابت نامشهود، به عنوان یکی از مهم‌ترین دارایی‌های شرکت در بخش دیگر فصل بیان می‌شود. نام و علامت تجاری یکی از مهم‌ترین عوامل موفقیت در بازار کسب و کار محسوب می‌شود. بنابراین، نام تجاری از دیدگاه شرکت و سایر افراد ارزشمند است. به همین دلیل، حسابداران در تلاش هستند تا دارایی‌هایی از این نوع که در فرایند کسب درآمد شرکت مؤثرند را شناسایی کرده و در صورت‌های مالی ارائه کنند. در شرکت‌های معتبر دانش محور، ارزش دارایی‌های نامشهود چندین برابر سایر دارایی‌ها است. متأسفانه، ویژگی‌های خاص این نوع دارایی‌ها و محدودیت‌های حسابداری سبب می‌شود، برخی دارایی‌های نامشهود شناسایی نشوند و این محدودیتی اساسی در صورت‌های مالی شرکت‌ها ایجاد می‌کند. سایر دارایی‌ها به عنوان آخرین گروه دارایی‌های غیر جاری محسوب می‌شود. مفاهیم بیان شده در فصل ۵ با مطالب این فصل رابطه نزدیکی دارد و در کنار یک‌دیگر حسابداری بخش دارایی‌های غیر جاری را تکمیل می‌کنند. ساختار و محتوای فصل ۶ به صورت زیر است:



هدف مطالعه ۱

منابع طبیعی را توضیح دهید.

**منابـــع طبیعی**، شـــامل منابع نفتی و گازی زیرزمینی و الوار حاصل از جنگل‌ها و مواد معدنی است. این دارایی‌های مولد با عمر زیاد، دارای ۲ ویژگی متمایز هستند: **۱) در عملیات، به شکل فیزیکی (مانند مین‌گذاری ، برش یا مکش) قابل اســـتخراج هستند و ۲) تنها به وسیله یک عمل طبیعی قابل جای‌گزینی هستند.**

## حسابداری منابع طبیعی

### بهای تمام شده منابع طبیعی

بهـــای تمام‌شـــده تحصیل منابـــع طبیعی، شـــامل مبلغ پرداختی بـــرای تحصیل منبع و آماده‌ســـازی آن جهت اســـتفاده موردنظر اســـت. در مورد منابع از قبل کشف‌شده (آماده استحصال)، مانند معدن ذغال سنگ، بهای تمام‌شده، معادل قیمت پرداختی بابت آن دارایی اســـت. ثبت تحصیل منابع طبیعی، مشابه ثبت تحصیل سایر دارایی‌های ثابت مشهود است. برای مثال، فرض کنید شرکت ســـبلان ۴۰۰ میلیون ریال جهت تحصیل یک معدن ذغال ســـنگ پرداخت کرده است. هم‌چنین، ۱۰۰ میلیون ریال نیز صرف آماده‌سازی این معدن شده اســـت. شرکت ســـبلان از طریق آرتیکل زیر، تحصیل معدن ذغال سنگ را ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | منابع طبیعی- معدن ذغال سنگ | ۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰ | |
| | وجوه نقد | | ۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰ |
| | (ثبت تحصیل معدن ذغال سنگ) | | |

☑ تذکر مفید:

ممکن است، منابع طبیعی در ترازنامه، تحت عناوین ذخایر نفتی، ذخایر معدنی و غیره گزارش شوند. منابع طبیعی جزء دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی می‌شوند.

**هدف مطالعهٔ ۲**

انقضای دوره‌ای منابع طبیعی را محاسبه کنید.

### استهلاک منابع طبیعی

تخصیـــص بهای تمام‌شـــده منابع طبیعی به هزینه، به شکل منطقی و منظم (سیستماتیک) در طی عمر مفید دارایی را نقصان (تهی سازی) گویند. **نقصان در منابع طبیعی شبیه اســـتهلاک در دارایی های ثابت مشهود است. در اغلب موارد، شـــرکت برای محاسبه نقصان منابع طبیعی از روش واحد**های فعالیت اســـتفاده می‌کنند. علت آن است که معمولاً تهی شدن، تابعی از واحدهای استخراجی در طی سال است.

بر اساس روش واحدهای فعالیت، کل بهای تمام‌شده منابع طبیعی منهای ارزش قابل بازیافت آن، که **کل مبلغ نقصان‌پذیر** گفته می‌شـــود، بر تعداد واحدهای فعالیت بـــرآوردی منبع موردنظر تقســـیم می‌شـــود. نتیجه به دست‌آمده، بهای تمام‌شده هر واحد محصول تهی شده اســـت. پس از آن، بهای تمام‌شـــده هر واحد محصول تهی‌شـــده را در تعداد واحدهای استخراج‌شده، ضرب می‌کنند تا، هزینه نقصان سالانه به دست می‌آید. تصویر ۱ـ۶ فرمول محاســـبه بهای تمام‌شـــده نقصان را نشان می‌دهد.

کل واحدهای برآوردی ÷ (بهای تمام‌شده کل منهای ارزش قابل بازیافت)= بهای تمام‌شده هر واحد محصول تهی‌شده

بهای تمام‌شده هر واحد محصول تهی‌شده × تعداد واحدهای استخراج‌شده و فروش‌رفته = بهای تمام‌شده نقصان سالانه

تصویر ۱ـ۶ فرمول محاسبه هزینه تهی شدن

جهت روشن‌شدن موضوع فرض کنید، شرکت سبلان برآورد کرده است که معدن دارای ۱۰ میلیون تن ذخیره زغال‌سنگ باشد. پیش‌بینی شده است در پایان استخراج، معدن فاقد ارزش بازیافت باشد. شرکت در نخستین سال، ۸۰۰,۰۰۰ تن زغال‌سنگ استخراج کرده و به فروش می‌رساند. با استفاده از فرمول فوق، هزینه تهی‌شدن به صورت زیر محاسبه می‌شود:

| | |
|---|---|
| بهای تمام شده هر تن زغال سنگ | ۵۰ ریال = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ÷ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| هزینه نقصان سالانه | ۵۰ × ۸۰۰,۰۰۰ =۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |

شرکت سبلان، هزینه نقصان در سال اول را به صورت زیر ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | هزینه نقصان | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | استهلاک انباشته منابع طبیعی | | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت استهلاک منابع طبیعی) | | |

این شرکت، حساب هزینه نقصان را به عنوان بخشی از بهای تمام‌شده تولید محصول، گزارش می‌کند. استهلاک انباشته منابع طبیعی، حساب کاهنده دارایی‌ها است. همان‌طور که تصویر ۲ـ۶ نشان می‌دهد، در ترازنامه، حساب استهلاک انباشته منابع‌طبیعی، مشابه استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت مشهود، از بهای تمام‌شده منابع طبیعی کسر می‌شود.

شرکت ذغال سنگ سبلان
ترازنامه (ناقص)

| | | |
|---|---|---|
| دارایی‌های غیرجاری | | |
| دارایی‌های ثابت مشهود | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| دارایی‌های نامشهود | ۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت | ۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| معدن ذغال‌سنگ | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | |
| کسر می‌شود : استهلاک انباشته منابع طبیعی | (۴۰,۰۰۰,۰۰۰) | ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |

تصویر ۲ـ۶ نحوه ارائه نقصان انباشته

بسیاری از شرکت‌ها از حساب استهلاک انباشته منابع طبیعی استفاده نمی‌کنند و مبلغ نقصان را مستقیماً در بستانکار حساب منابع طبیعی ثبت می‌کنند. بخشی از منابع طبیعی استخراج شده که تا انتهای دوره حسابداری به فروش نرفته است، به عنوان موجودی کالا و در بخش دارایی‌های جاری گزارش می‌شود.

**هدف مطالعهٔ ۳**

مفاهیم اساسی مرتبط با حسابداری دارایی‌های نامشهود را توضیح دهید.

**دارایی‌های ثابت نامشهود**

که به طور خلاصه دارایی‌های نامشهود نامیده می‌شوند، حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی **بلند مدتی** است که دارای ماهیت و موجودیت فیزیکی و پولی نیستند. ممکن است نشانه‌های وجود دارایی‌های نامشهود، به شکل قراردادها و یا مجوزها باشد. دارایی‌های نامشهود می‌توانند از منابع زیر حاصل شوند:

۱) مجوزهای دولتی مانند، حق امتیاز، حق اختراع ، حق تألیف (کپی رایت) و علایم تجاری

۲) تحصیل سایر واحدهای تجاری، که به آن سرقفلی می‌گویند.

۳) حقوق انحصاری خصوصی که از قراردادهای پیمانی ناشی می‌شوند، مانند حق استفاده از نام تجاری (فرانشیز) و اجاره‌ها.

**هدف مطالعهٔ ۴**

استهلاک انقضاء دارایی‌های ثابت نامشهود را توضیح دهید.

**حسابداری دارایی‌های ثابت نامشهود**

شرکت‌ها،دارایی‌های نامشهود خود را به بهای تمام‌شده ثبت می‌کنند. **دارایی‌های نامشهود به دو دسته با عمر محدود (استهلاک‌پذیر) و عمر نامعین (استهلاک‌ناپذیر) تقسیم‌بندی می‌شوند.** اگر دارایی نامشهود دارای عمر محدودی باشد، شرکت بهای تمام‌شده آن را در طی عمر مفید دارایی، در فرآیندی شبیه استهلاک، مستهلک می‌نماید و به آن **دارایی نامشهود استهلاک‌پذیر** گفته می‌شود. حق اختراع، حق تألیف، حق امتیاز و فرانشیز از جمله دارایی‌های نامشهود با عمر محدود (استهلاک‌پذیر) طبقه‌بندی می‌شوند. فرآیند تخصیص بهای تمام‌شده دارایی‌های نامشهود را، **انقضای دارایی نامشهود** می‌گویند. **دارایی نامشهود استهلاک‌ناپذیر**، عمر مفید نامحدودی (نامعین) دارد. دارایی‌های نامشهود با عمر نامعین، مستهلک نمی‌شود. سرقفلی محل کسب، علامت تجاری و نام تجاری و حق استفاده از خدمات عمومی جزء دارایی‌های نامشهود استهلاک‌ناپذیر (با عمر نامحدود) طبقه‌بندی می‌شوند.

**شناسایی دارایی‌های نامشهود**

مشابه دارایی‌های ثابت مشهود، هنگامی که یک دارایی نامشهود حائز معیارهای شناخت می‌گردد، باید به بهای تمام‌شده در دفاتر ثبت شود. برای روشن شدن نحوه شناسایی دارایی‌های نامشهود، فرض کنید که **شرکت نارون**، حق اختراعی را به بهای تمام‌شده ۶۰۰ میلیون ریال خریداری نموده است. این رویداد به صورت زیر در دفاتر شرکت نارون ثبت می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۸۹/۱/۱ | حق اختراع | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت خرید نقدی حق اختراع) | | |

در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده دارایی‌های ثابت نامشهود و مشهود، یک تفاوت وجود دارد: بهای تمام شده دارایی‌های ثابت مشهود، قیمت خرید دارایی و هزینه‌های متحمل‌شده جهت طراحی و ساخت دارایی را شامل می‌شود. در مقابل، **بهای تمام‌شده دارایی ثابت نامشهود تنها قیمت خرید را در بر دارد.**

شرکت‌ها تمام مخارج متحمل شده جهت ایجاد و توسعه دارایی نامشهود را در دوره وقوع، به عنوان هزینه‌های عملیاتی، در صورت سود و زیان شناسایی می‌کنند.

**استهلاک دارایی‌های نامشهود**

جهت ثبت استهلاک دارایی‌های نامشهود، شرکت هزینه استهلاک دارایی نامشهود را افزایش می‌دهد (بدهکار می‌کند) و دارایی نامشهود را کاهش می‌دهد (بستانکار می‌کند). برخلاف استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، **در استهلاک دارایی‌های نامشهود از حساب متقابلی مانند استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت نامشهود استفاده نمی‌شود.**

معمولاً، دارایی‌های نامشهود با استفاده از روش خط مستقیم منقضی می‌شوند. برای مثال، حداکثر عمر قانونی حق اختراع ۲۰ سال است. شرکت‌ها، بهای تمام‌شده حق اختراع را در طی ۲۰ سال یا عمر مفید دارایی، هرکدام که کمتر است، منقضی می‌کنند. برای روشن شدن نحوه محاسبه انقضاء اختراع، فرض کنید که شرکت نارون، عمر مفید حق اختراع را ۸ سال برآورد کند، هزینه سالانه انقضاء حق اختراع ۷۵ میلیون ریال (۸÷۶۰۰ میلیون ریال) است. شرکت، انقضاء سالانه حق اختراع را به صورت زیر ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۲/۲۹ | هزینه استهلاک–حق اختراع | ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | حق اختراع | | ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت انقضاء حق اختراع) | | |

شرکت‌ها هزینه استهلاک (انقضاء) دارایی‌های ثابت نامشهود را در صورت سود و زیان، تحت عنوان هزینه‌های عملیاتی گزارش می‌کنند.

## انواع دارایی‌های نامشهود

**هدف مطالعهٔ ۵**

انواع متداول دارایی‌های نامشهود را تشریح کنید.

### هزینه‌های تحقیق و توسعه

**هزینه‌های تحقیق و توسعه،** مخارجی هستند که به حق اختراعات، حق چاپ، فرآیندها و یا محصولات جدید منجر می‌شوند. شرکت‌های زیادی هستند که مبالغ قابل توجهی جهت تحقیق و توسعه صرف می‌کنند. برای مثال طی سالیان اخیر، شرکت IBM ، بیش از ۶/۱۵ بیلیون دلار جهت تحقیق و توسعه صرف نموده است.

هزینه‌های تحقیق و توسعه مشکلات حسابداری را برجسته می‌کند. از طرفی ، گاهی اوقات تخصیص هزینه‌ها به پروژه‌ها مشکل است. از طرف دیگر، در شناسایی وسعت و زمان‌بندی مزایای آتی، عدم اطمینان وجود دارد. درنتیجه، شرکت‌ها بدون توجه به این‌که آیا تحقیق و توسعه موفق بوده است یا خیر، معمولاً این مخارج را در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌کنند. جهت روشن شدن موضوع ، فرض کنید **شرکت ستاره**، ۳ میلیارد ریال صرف تحقیق و توسعه خود می‌کند این مخارج، منجر به یک اختراع جدید می‌شود. حق امتیاز این اختراع، با صرف ۲۰ میلیون ریال هزینه، به نام شرکت ثبت می‌گردد. شرکت این ۲۰ میلیون ریال هزینه قانونی را تحت عنوان حق‌امتیاز این اختراع، به نام شرکت ثبت می‌کند. اما هزینه‌های تحقیق

را نمی‌توان به عنوان بهای تمام‌شده حق‌امتیاز محسوب نمود. به جای آن، شرکت باید هزینه تحقیق را در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی نماید.

به عنوان یک اصل کلی، هزینه‌های تحقیق و توسعه به دو مرحله ۱) هزینه‌های تحقیق و ۲) هزینه‌های توسعه (ایجاد یک دارایی) تفکیک می‌شوند. از نظر استانداردهای حسابداری، **تنها هزینه‌های انجام شده در مرحله توسعه به عنوان یک دارایی نامشهود قابل شناسایی است و هزینه‌های تحقیق باید در زمان وقوع به عنوان هزینه عملیاتی شناسایی شوند.** به این ترتیب مشخص می‌شود که معمولاً در ترازنامه شرکت‌ها، دارایی نامشهودی با عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه وجود ندارد.

## حق اختراع

**حق اختراع**، حقی است که به دارنده آن امکان استفاده، تولید، فروش و کنترل محصول، فرایند یا فعالیت ابداعی خود را می‌دهد و نقض آن توسط دیگران مجاز نیست. **حق اختراع در صورتی دارای منافع اقتصادی آتی است که اولاً به نام شرکت ثبت شود و دوماً از طریق کاهش هزینه‌های عملیاتی یا افزایش کیفیت کالاها، سودآوری شرکت را بهبود بخشد.** طبق قانون، اعتبار ورقه اختراع به تقاضای مخترع پنج یا ده یا پانزده و یا حداکثر بیست سال است. در مدت مزبور، حق انحصاری ساخت یا فروش یا اعمال و یا استفاده از اختراع، در صورت تصریح در ورقه اختراع، منحصراً در اختیار مخترع یا قائم مقام قانونی اوست.

در صورت تحصیل امتیاز استفاده از اختراع دیگران، بهای تمام‌شده آن در سرفصل دارایی‌های نامشهود منعکس می‌شود. مبالغی که به عنوان حق امتیاز در هر دوره پرداخت می‌شود، به حساب هزینه‌های عملیاتی یا سربار کارخانه منظور می‌شود. در صورت ایجاد اختراع توسط شرکت، کلیه مخارج مربوط، چنان‌چه واجد معیارهای شناخت به عنوان دارایی باشد به دارایی نامشهود و در غیر این‌صورت به هزینه‌های دوره، منظور می‌شود.

بهای تمام شده اولیه حق اختراع، قیمت نقدی یا معادل وجه نقدی است که برای تحصیل حق اختراع پرداخته می‌شود. بسیاری از حق اختراع‌ها، منجر به دعاوی حقوقی می‌شوند. تمام هزینه‌های قانونی که مالک در دفاع از حق اختراع در یک دعاوی حقوقی متحمل می‌شود، در جهت ایجاد اعتبار برای حق اختراع صورت می‌گیرند. با این وجود، مالک نمی‌تواند این هزینه‌ها را به حساب حق اختراع اضافه کند و آن‌ها را باید در همان دوره‌ای که رخ می‌دهند، به عنوان هزینه‌های عملیاتی گزارش کند.

مالک حق اختراع، بهای تمام شده حق اختراع را در طی عمر مفید آن یا ۲۰ سال، هر کدام کوتاه‌تر است منقضی می‌کند. شرکت‌ها، کهنگی و فرسایش را در تعیین عمر مفید حق اختراع در نظر می‌گیرند. این عوامل می‌تواند موجب شود که حق اختراع قبل از پایان عمر مفید قانونی، از حیث اقتصادی، کارایی نداشته باشد. در این حالت، ارزش دفتری حق اختراع بلافاصله منقضی شده و به عنوان هزینه شناسایی خواهد شد.

## حق تألیف

**حق تألیف**، عبارت است از حق انحصاری نشر، پخش، عرضه و اجرای اثر هنری یا نوشته‌ای که به مدت عمر پدیدآورنده و سی سال بعد از فوت او به شخص پدیدآورنده و وارث او اعطا می‌شود. اگرچه عمر قانونی حق تألیف، مدت زمانی طولانی را دربر می‌گیرد ولی عمر مفید حق تألیف به ارزش اقتصادی

آن بســتگی دارد. حق‌تألیـف تـا زمانـی دارای منافع اقتصادی اســت که بازار برای انتشار اثر مربوط وجود دارد. اگر حق تألیف خریداری شود، به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود و در صورتی‌که در شرکت ایجاد شود باید مخارج قابل شناســایی را که در رابطه با آن تحمل شده است، در صورت اطمینان از توان ایجاد منافع اقتصادی آتی، به حساب دارایی منظور کرد.

## سـرقفلی محل کسـب (حق کسب یا پیشه یا تجارت)

**سـرقفلی محل کسب**، حقی است که واحد تجاری به جهت تقدم در اجاره، موقعیت یا جذب مشتری نسبت به محلی پیدا می‌کند. این حق در میان عموم به‌عنوان سرقفلی شــناخته شده است. لیکن، در حســابداری برای تمایز این حق و ســرقفلی مربوط به تحصیل سایر شرکت‌ها، استفاده از واژه ســرقفلی محل کسب مناسب‌تر است.

**سرقفلی محل کســب، تنها زمانی به‌عنوان دارایی قابل شناسایی اســت که از اشخاص دیگر در مقابل پرداخت وجه نقد یا معادل نقد یا سایر ما به ازای غیر نقد، خریداری شده باشد.** اگرچه حق مزبور متصل به یک دارایی مشــهود است، اما خرید و فروش آن بدون واگذاری مالکیت امکان‌پذیر اســت و بنابراین، می‌توان آن را در ســرفصل دارایی‌های نامشــهود گزارش کرد. سرقفلی محل کســب، عمر مفید نامعین دارد و عموماً قابــل بازیافت اســت. زیرا اگر مســتأجر این حق را به طور قانونی تحصیل کرده باشد، حتی در صورت اجبار مالک، تخلیه در مقابل دریافت سرقفلی صورت می‌گیرد.

## علامت تجاری و نام تجاری

**علامــت تجاری**، عبارت اســت از: هــر نوع علامتی، اعم از نقش، تصویر، رقــم، حرف، عبارت، مهر، لفاف و غیــر آن، که باعث تمایز محصولات یک شــرکت از محصولات سایر رقبا می‌شود. به عبارت دیگر، علامت تجاری به محصولات یک شرکت خاص هویت می‌دهد. معمولاً، علایم و نام‌های تجاری، فروش محصولات را ارتقا می‌دهند. علامت تجاری در صورتی‌که براســاس مقررات قانون ثبت شده باشد، قابل نقل و انتقال است. مــدت اعتبار علامت تجاری ۱۰ ســال و بعد از آن نیز قابـل تمدید اســت. به عبــارت دیگــر، **علامت و نام تجاری، عمر قانونی نامحدودی دارند.**

علائــم و نام‌هــای تجــاری، هنگامی بــه عنوان یک دارایی نامشهود ثبت می‌شوند که خریداری شده باشند. هم‌چنین، مبالغی که مستقیماً صرف ایجاد، استیفای حق قانونی یــا ثبت علامت تجاری می‌شــود را می‌توان به حســاب دارایی منظور کرد. از آنجا که رابطه روشــنی بیــن مخارج تبلیغات و افزایش ارزش علائم و نام‌های تجاری وجود ندارد، لذا این هزینه‌ها به حساب دارایی منظور نمی‌شــوند و به عنوان هزینه‌هــای عملیاتی در صورت ســود و زیان در ســرفصل هزینه‌های توزیع و فروش گزارش می‌شوند.

## حق امتیاز و فرانشیز

**حق امتیاز و فرانشیز**، مجوز استفاده از حقوق دیگران (مانند مجوز اســتفاده از حق اختراع ســایر شرکت‌ها) اســت. شــرکت‌ها، معمولاً برای تحصیــل حق‌امتیاز و فرانشیز، مبالغی به طور یک‌جا در زمان انعقاد قرارداد و مبالغی را در طول قرارداد پرداخت می‌کنند. مبالغی که در ابتدا یک‌جا پرداخت می‌شود، به‌عنوان دارایی نامشهود گــزارش می‌شــوند. شــرکت‌ها باید، بهای تمام‌شــده فرانشیز یا مجوز را در طی عمر مفیدشان منقضی کنند. اگر عمر فرانشــیز یا مجوز نامحدود باشــد، این دارایی منقضی نمی‌شود. پرداخت‌های سالانه براساس قرارداد فرانشیز، تحت عنوان هزینه‌های عملیاتی ثبت می‌شوند.

## حق استفاده از خدمات عمومی،

برای استفاده از **خدمات عمومی**، از قبیل برق، آب، تلفن و گاز، در زمان تحصیل، وجوهی تحت عناوین حق اشتراک، حق انشعاب و غیره، به سازمان‌های دولتی پرداخت می‌شود. این وجوه غالباً در قبال حق استفاده دائمی از این خدمات پرداخت می‌شود و برخی از آن‌ها، مانند امتیاز تلفن، به طور جداگانه قابل نقل و انتقال است. مدت زمان استفاده از این حقوق محدود نیست. بنابراین این نوع دارایی‌ها، برای مدت نامشخصی به دارنده آن انتفاع می‌رساند. بنابراین، دارایی‌های تحصیل‌شده به عنوان دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شود.

## هزینه‌های تأسیس

برای تأسیس یک واحد تجاری فعالیت‌های خاصی‌انجام می‌شود. این فعالیت‌ها، مستلزم صرف مخارجی است که **هزینه‌های تاسیس**، نامیده می‌شوند. این هزینه‌ها، شامل مخارج حقوقی برای تهیه اساس‌نامه و شرکت‌نامه، حق مشاوره، حق‌الزحمه حسابداری، مالیات، مخارج ثبت و سایر مخارج مربوط به تأسیس است. پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول عمر واحد تجاری صورت می‌گیرد، اما به خودی خود، منافع اقتصادی آتی ندارند. بنابراین، **هزینه‌های تأسیس به عنوان دارایی نامشهود گزارش نمی‌شوند.** این هزینه‌ها در زمان وقوع به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.

## سرقفلی

سرقفلی، مفهوم متفاوتی با سرقفلی محل کسب دارد. **سرقفلی یک واحد تجاری** در نتیجه هم‌افزایی کلیه دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود قابل تشخیص و غیرقابل تشخیص ایجاد می‌شود، به نحوی که موجب ایجاد منافع اقتصادی آتی بیش‌تری برای آن واحد تجاری در مقایسه با سایر واحدهای تجاری مشابه می‌گردد. **از آنجا که سرقفلی به طور جداگانه قابل تشخیص نیست، اساساً در تعریف دارایی نامشهود قرار نمی‌گیرد.**

سرقفلی منحصر به فرد است: بر خلاف دیگر دارایی‌ها، مانند سرمایه گذاری‌ها و دارایی‌های ثابت مشهود، که می‌توان آن‌ها را به‌صورت مجزا در بازار فروخت. سرقفلی را می‌توان به همراه شرکت و به عنوان جزئی از یک کل شناسایی نمود. بنابراین، تنها وقتی‌که یک شرکت خریداری می‌شود، سرقفلی قابل شناسایی و ثبت است. در این مورد، سرقفلی مازاد بهای تمام‌شده بر ارزش منصفانه بازار خالص دارایی‌های (دارایی‌ها – منهای بدهی‌ها) شرکت تحصیل شده است. سرقفلی باید برمبنایی سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دورهٔ استهلاک باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. معمولاً، **حداکثر بیست سال** است.

## امتیاز کاربری و تراکم مازاد

مخارج مربوط به تحصیل **امتیاز تغییر کاربری و تراکم مازاد املاک**، دارای منافع اقتصادی آتی است که دوره استفاده آن به عمر مفید ساختمان محدود نمی‌شود و عمر مفید آن نامعین است. اگرچه این‌گونه حق امتیازها می‌تواند نوعی دارایی نامشهود محسوب شود، اما باتوجه به این که امتیاز کاربری و تراکم مازاد، مرتبط با یک عنصر عینی، یعنی زمین یا ساختمان مربوط است. لذا این مخارج به دلیل نامعین بودن دوره استفاده از آن به بهای تمام‌شده زمین مربوط، منظور می‌گردد. با این حال، در مواردی که تفکیک بهای تمام‌شده زمین و ساختمان اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند، این مخارج به بهای تمام‌شده ساختمان منظور می‌شود، لیکن در مبلغ استهلاک‌پذیر ساختمان لحاظ نمی‌گردد.

## مثال!

جای خالی را با عبارات مربوطه پر کنید.

حق چاپ        تهی شدن        هزینه‌های تحقیق و توسعه        دارایی نامشهود        فرانشیز

۱.................تخصیص بهای تمام‌شده منابع طبیعی به هزینه با روشی سیستماتیک و منطقی

۲.................حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی که از مالکیت دارایی های بلند مدتی که مالکیت آن‌ها فیزیکی نمی باشند.

۳ .................حـق انحصاری اعطایی به وسـیله دولت فدرال جهت باز تولید و فروش یک اثر هنری یا انتشـاراتی

۴.................حق فروش خدمات یا محصولات مشخص یا استفاده از علایم و نام‌های تجاری در یک محدوده جغرافیایی معین

۵ .................بهای تمام‌شده متحمل‌شده به وسیله شرکتی که اغلب منجر به اختراع و محصول جدید می‌شود این هزینه‌ها باید در زمان وقوع هزینه شوند.

**پاسخ:**

۱) تهی‌شدن    ۲) دارایی نامشهود    ۳) حق چاپ    ۴) فرانشیز    ۵) هزینه‌های تحقیق و توسعه

## سایر دارایی‌ها

**هدف مطالعهٔ ۶**

مفهوم سایر دارایی‌ها را توضیح دهید.

همان‌گونه که نام این گروه از دارایی‌ها نشـان می‌دهد، هرگاه شـرکتی، یک دارایی غیر جاری در اختیار داشته باشد که نتواند آن را در یکی از سه گروه دارایی‌های ثابت مشـهود، دارایی‌های ثابت نامشهود و سـرمایه‌گذاری‌های بلند مدت طبقه‌بنـدی نماید، این دارایی را در گروه **سـایر دارایی‌هـا** طبقه‌بندی خواهد کرد. بنابراین، گروه سـایر دارایی‌هـا مفهوم خاصی از ماهیت دارایی‌هایی که در ایـن گروه قرار می‌گیرند را به ذهن متبادر نمی‌سازد و تنها می‌توان مصداق‌هایی از دارایی‌هایی که در این گروه گزارش می‌شوند را نام برد. برای مثال، حساب‌ها و اسناد دریافتنی بلندمدت، حصه بلندمدت وام کارکنان، وجوه‌نقد و سـپرده‌های بانکی مسـدود شـده و یا وجه نقد نزد شرکت که در استفاده از آن محدودیـت خاصی وجود دارد یا برای اسـتفاده ویژه‌ای مدنظر قرار گرفته اسـت (وجوه اسـتهلاکی)، از جمله دارایی‌های اسـت که در بخش سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند.

### وجوه استهلاکی

**وجوه استهلاکی**، معمولاً برای تأمین وجه نقد لازم برای بازپرداخت بدهی بلند مدت یا خرید دارایی‌های ثابت مشهود مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال، از وجوه اسـتهلاکی برای تأمین مبالغ لازم برای بازخرید اوراق مشـارکت شرکت در سررسـید آن‌ها استفاده می‌شود. هنگامی که این وجوه در یک حساب بانکی سپرده‌گذاری می‌شود، به عنوان **سپرده وجوه استهلاکی** نامیده می‌شود. در زمانی که بخشی از سود شرکت به این امر اختصاص می‌یابد، **اندوخته وجوه اسـتهلاکی** نامیده می‌شود و در

بخش حقوق صاحبان سرمایه گزارش می‌شود. سپرده وجوه استهلاکی، همانند سپری در برابر ضربه شدید و ناگهانی مالی در هنگام سررسید اوراق مشارکت یا زمان پایان عمر دارایی ثابت برای جای‌گزینی، عمل می‌کند.

فرض کنید، کارخانه‌ای خط تولید یا دستگاهی در اختیار دارد که عمر مفید آن ۱۰ سال است. از آنجا که قیمت خرید این دستگاه جهت جای‌گزینی مورد جدید بسیار بالاست و در آن زمان شرکت را دچار بحران نقدینگی می‌کند. بنابراین، شرکت هر سال بخشی از استهلاک دستگاه را به‌طور نقد سپرده سرمایه‌گذاری کرده تا با سود آن مجموعاً بعد از ۱۰ سال مبلغ خرید تأمین شود. این سپرده سرمایه‌گذاری در بخش سایر دارایی‌های ترازنامه گزارش می‌شود.

### اسناد و حساب‌های دریافتنی بلند مدت

اسناد دریافتنی و حساب‌های دریافتنی که سررسید آن‌ها در زمانی طولانی‌تر از یک‌سال حسابداری یا چرخه عملیاتی (هر کدام طولانی‌تر است) از تاریخ ترازنامه قرار دارد، در سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. به عبارت دیگر، اسناد و حساب‌های دریافتنی که کوتاه‌مدت نباشد، **مطالبات بلندمدت** نامیده می‌شوند. معمولاً این نوع مطالبات، در نتیجه رویدادهای مالی متفاوت از فعالیت‌های تجاری اصلی شرکت، ایجاد می‌شوند و بنابراین، عمدتاً جزء مطالبات غیرتجاری محسوب می‌شوند. **در صورتی که شرکت قصد واگذاری مطالبات بلند مدت را دارد، این مطالبات باید جزو دارایی جاری گزارش شود.** هم‌چنین، حصه غیر جاری وام‌های اعطایی به کارکنان نیز به عنوان بخشی از مطالبات غیرجاری در بخش سایر دارایی‌ها گزارش خواهد شد.

## نحوهٔ ارائهٔ صورت‌های مالی

**هدف مطالعهٔ ۷**

نحوهٔ گزارشگری منابع طبیعی، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌ها را بیان کنید.

شرکت‌ها **دارایی‌های ثابت و منابع طبیعی** خود را در ترازنامه در سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود گزارش می‌کنند. دارایی‌های نامشهود به طور جداگانه گزارش می‌شوند. شرکت‌ها مانده سرفصل‌های مهم دارایی‌های نامشهود، نظیر حق اختراع‌ها، فرانشیزها و علائم و نام‌های تجاری را در سرفصل‌های اصلی‌تر به صورت تجمعی در ترازنامه یا یادداشت‌های همراه افشا می‌کنند. به علاوه، شرکت‌ها باید عمر برآوردی دارایی‌های نامشهود، روش‌های استهلاک و انقضاء این دارایی‌ها را نیز افشا کنند.

تصویر ۳-۶ نحوهٔ ارائهٔ دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های شرکت ظهیری در ترازنامه سال ۱۳۹۱را نشان می‌دهد. یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی شرکت ظهیری جزئیات بیش‌تری در مورد حسابداری دارایی‌های غیر جاری افشا می‌کند.

**شرکت ظهیری**

**ترازنامه**

(ارقام به میلیون ریال است)

| | ۱۳۹۱ | ۱۳۹۰ |
|---|---|---|
| دارایی‌های ثابت مشهود | | |
| ذخایر معدنی و سایر منابع طبیعی | ۱۰،۰۰۰ | ۹،۰۰۰ |
| ساختمان | ۶،۳۸۰ | ۵،۸۷۱ |
| ماشین‌آلات و تجهیزات | ۲۷،۴۹۲ | ۲۵،۱۴۰ |
| زمین | ۸۴۹ | ۸۷۰ |
| | ۴۴،۷۲۱ | ۴۴۰،۸۸۱ |
| استهلاک انباشته | (۱۵،۱۸۱) | (۱۳،۱۱۱) |
| خالص دارایی‌های ثابت مشهود | ۲۹،۵۴۰ | ۲۷،۷۷۰ |
| دارایی‌های نامشهود | | |
| حق اختراع (خالص) | ۵۶۵۵۲ | ۵۵۳۰۶ |
| علائم تجاری و سایر دارایی‌های نامشهود (خالص) | ۳۳۶۲۶ | ۳۳۷۲۱ |
| خالص سایر دارایی‌های نامشهود | ۹۰۱۷۸ | ۸۹۰۲۷ |
| سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت | ۱۲۴۵۱ | ۱۰۸۷۳ |
| سایر دارایی‌ها | | |
| خالص اسناد و حساب‌های دریافتنی بلندمدت | ۳۸۷۵ | ۶۵۰۲ |
| کل دارایی‌های غیرجاری | ۱۳۶،۰۴۴ | ۱۳۴،۱۷۲ |

## سؤالات خودآزمایی

۱ شـــرکت ملکوتی انتظار دارد که ۲۰ میلیون تن ذغال از معدنی که بهای تمام‌شـــده آن ۱۲ میلیون ریال بوده اســـت، استخراج نماید. اگر ارزش باقی‌مانده معدن صفر در نظر گرفته شود، با این فرض که ۲ میلیون تن ذغال استخراج و فروخته شود، ثبت تهی شدن به چه صورت خواهد بود؟

الف. استهلاک انباشته منابع طبیعی ۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال بدهکار می‌شود.

ب. هزینه نقصان (استهلاک منابع طبیعی) ۱،۲۰۰،۰۰۰ ریال بستانکار می‌شود.

ج. هزینه نقصان ۱،۲۰۰،۰۰۰ ریال بدهکار می‌شود.

د. استهلاک انباشته منابع طبیعی ۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال بستانکار می‌شود.

۲ کدام گزینه نادرست است؟

الف. دارایی نامشهودی که دارای عمر محدود است، باید مستهلک شود.

ب. دوره انقضا (استهلاک) دارایی های نامشهود نمی تواند بیش از ۲۰ سال باشد.

ج. سرقفلی تنها هنگام خرید یک واحد تجاری دیگر ایجاد می‌شود.

د. هزینه تحقیق و توسعه هنگام وقوع به هزینه‌های دوره منظور می‌شود، به جز هنگامی که منجر به حق امتیازی شوند.

۳ شرکت مارتا در ابتدای ۱۳۹۰ متحمل ۱۵,۰۰۰ میلیون ریال هزینه تحقیق و توسعه شده است. در ۱۳۹۰/۷/۳۰ شرکت ۳۵,۰۰۰ میلیون ریال جهت فرانشیز یک حق امتیاز پرداخت نمود. جمع مبالغ بدهکار به حساب حق امتیاز در ۱۳۹۰/۷/۳۰ چند میلیون ریال است؟

الف. ۱۵۰,۰۰۰ ب. ۳۵,۰۰۰ ج. ۱۸۵,۰۰۰ د. ۱۷۰,۰۰۰

۴ ارزش علائم تجاری جزء دارایی‌های ثابت ......... و ......... می‌باشد؟

الف. نامشهود – استهلاک‌پذیر

ب. نامشهود – استهلاک‌ناپذیر

ج. مشهود – استهلاک‌پذیر

د. مشهود – استهلاک‌ناپذیر

۵ کدام گزینه صحیح است؟

الف. هنگامی که دارایی‌های نامشهود فاقد ماهیت تجاری باشند، تنها باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء شوند.

ب. سرقفلی باید به عنوان حساب متقابل در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش شود.

ج. می‌توان جمع سرفصل‌های مهم دارایی‌ها را در ترازنامه نشان داد و جزئیات دارایی‌ها را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا نمود.

د. دارایی‌های نامشهود، دارایی‌ها ثابت و منابع طبیعی معمولاً ادغام شده و در بخش دارایی‌های ثابت مشهود نشان داده می‌شوند.

۶ سرقفلی جزء کدام طبقه از حساب‌های دارایی‌ها است؟

الف. دارایی‌های ثابت نامشهود

ب. دارایی‌های سرمایه‌ای

ج. دارایی‌های ثابت مشهود

د. سایر دارایی‌ها

۷ در طبقه‌بندی حساب‌ها در ترازنامه حساب حق امتیاز جزء کدام‌یک از طبقات حساب‌های زیر است؟

الف. هزینه‌های متفرقه

ب. دارایی جاری

ج. بدهی جاری

د. دارایی ثابت نامشهود

۸ از مشخصات دارایی ثابت نامشهود کدام است؟

الف. استهلاک پذیرند.

ب. عدم اختصاص آن‌ها برای فروش به مشتریان

ج. عمر بادوام و طولانی

د. هرسه مورد

## سؤالات

۱ منابع طبیعی را تعریف کرده و یژگی‌های آن‌ها را توضیح دهید.

۲ نقصان (استهلاک منابع طبیعی ) چیست و چگونه محاسبه می‌شود؟

۳ تشابهات و تفاوت‌های میان عبارات استهلاک، انقضاء و نقصان (تهی شدن) را توضیح دهید.

۴ شرکت پنداری، کارآموزی را استخدام کرده که می‌گوید، دارایی‌های نامشهود همیشه در طی عمر قانونی‌شان منقضی می‌شوند. آیا وی درست می‌گوید؟ چرا؟

۵ سرقفلی، به صورت ارزش تمامی ویژگی‌های مطلوبی که به یک واحد تجاری مربوط است، تعریف می‌شود. چه نوع ویژگی‌هایی سرقفلی را ایجاد می‌کنند؟

۶ خانم کیانی، مدیریت شرکتی را بر عهده دارد. این شرکت دچار مشکل شده و جهت ارائه محصول جدید به بازار نیازمند نقدینگی است. آقای جعفری، یکی از بهترین مهندسان شرکت با نگاهی به ترازنامه، می‌گوید: شرکت دارای سرقفلی عظیمی است. چرا پیشنهادی نمی‌کنید که شرکت مقداری از سرقفلی را بفروشد و تأمین نقدینگی کند. مدیر چگونه باید پاسخ آقای جعفری را بدهد؟

۷ سرقفلی تحت چه شرایطی ثبت می‌شود؟

۸ اغلب مزایای هزینه‌های تحقیق و توسعه، در سال‌های بعد از وقوع آن‌ها حاصل می‌شود. اما با این حال استانداردهای حسابداری، شرکت‌ها را ملزم به هزینه نمودن آن‌ها در هنگام وقوع نموده است. چرا؟

۹ شرکت ویدایی در حال بازسازی انبار خود است. این شرکت، در ارتباط با هزینه نمودن یا سرمایه‌ای نمودن مخارج خود تردید دارد. تبعات هزینه نمودن در مقابل سرمایه‌ای نمودن مخارج بر سود سال جاری و سال‌های آتی چیست ؟

۱۰ چه دارایی‌هایی در گروه سایر دارایی‌ها قرار می‌گیرند؟

## تمرین ها

ت ۱-۶ (هزینه تهی شدن و نحوه ارائه منابع طبیعی در صورت‌های مالی) شرکت معدنی آلپ، معدنی را که برآورد می‌شود دارای ۳۵ میلیون تن سنگ معدن باشد، ۷۰ میلیارد ریال خریداری کرده است. ارزش اسقاط معدن صفر است. در سال اول شش میلیون تن سنگ معدن استخراج و فروخته شد.

الف. ثبت روزنامه هزینه تهی شدن سال اول را انجام دهید.

ب. نشان دهید که چگونه این معدن در ترازنامه آخر سال اول گزارش می‌شود.

ت ۲-۶ (ثبت هزینه حق امتیاز و نحوه ارائه دارایی‌ها نامشهود در ترازنامه). شرکت گالنا، حق امتیازی را در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۲ به قیمت ۱/۲ میلیارد ریال خریداری نمود عمر مفید برآوردی دارایی ۱۰ سال است.

ت ۳-۶ (طبقه‌بندی دارایی‌های بلندمدت در ترازنامه) اطلاعات مربوط به دارایی‌های ثابت مشهود ، منابع طبیعی و دارایی‌های نامشهود. شرکت کاسپین در پایان سال ۱۳۹۰ به شرح زیر است: ساختمان ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال – استهلاک انباشته – ساختمان ۶۵۰,۰۰۰ ریال سرقفلی ۴۱۰,۰۰۰ ریال، معدن ذغال سنگ ۵۰۰,۰۰۰ ریال – استهلاک انباشته منابع طبیعی ۱۰۸,۰۰۰ ریال

مطلوب است: تهیه بخش مربوط به اقدام فوق از ترازنامه

ت ۴-۶ (مفاهیم طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود) جاهای خالی را با عبارات مناسب پر کنید.

سرقفلی هزینه‌های تحقیق و توسعه فرانشیز دارایی‌های نامشهود انقضاء

۱ ........................تخصیص بهای تمام شده منابع طبیعی به هزینه با روشی سیستماتیک و منطقی.

۲ ........................حقوق ، امتیازات و مزایای رقابتی که از مالکیت دارایی‌های بلند مدتی که مالکیت آن‌ها فیزیکی نمی‌باشند.

۳ ........................حق انحصاری اعطایی به وسیله دولت جهت باز تولید و فروش یک اثر هنری یا انتشاراتی.

۴ ........................حق فروش خدمات یا محصولات مشخص یا استفاده از علایم و نام‌های تجاری در یک محدوده جغرافیایی معین

۵ ........................بهای تمام‌شده متحمل‌شده به وسیله شرکتی که اغلب منجر به اختراع و محصول جدید می‌شود این هزینه‌ها باید در زمان وقوع هزینه شوند.

مطلوب است :

الف. ثبت هزینه استهلاک منابع طبیعی

ب. فرض کنید ۱۰۰۰۰۰ تن ذغال سنگ استخراج گردیده باشد و تنها ۸۰,۰۰۰ تن آن فروش رفته باشد بهای تمام‌شده ۲۰,۰۰۰ تن ذغال سنگ فروش نرفته چگونه گزارش می‌شود؟

ت ۵-۶ (ثبت استهلاک منابع طبیعی) شرکت هامون در تاریخ ۱۳۹۰/۷/۱ ، در معدنی که برآورد می‌شد دارای

۸۰۰,۰۰۰ تن ذغال ســنگ باشــد، مبلغ ۷,۲۰۰ میلیون ریال سرمایه‌گزاری نمود. طی ۶ ماهه گذشته از سال جاری، شرکت ۱۰۰,۰۰۰ تن ذغال سنگ استخراج کرده و فروخته است.

ت ۶-۶ (تهیه ثبت‌های تعدیلی انقضا) مبادلات زیر از میان مبادلات ســال ۱۳۹۰ شــرکت فرانکو استخراج شده است:
۱/۱ خرید یک شــرکت کوچک و ثبت ســرقفلی به میزان ۱۵۰۰ میلیون ریال، عمر مفید سرقفلی ۲۰ سال است. ۵/۱ خرید حق امتیازی با عمر مفید برآوردی ۵سال و عمر قانونی ۲۰ سال به قیمت ۹۰۰ میلیون ریال.

مطلوب است: ثبت‌های تعدیلی لازم در پایان سال ۱۳۹۰.

ت ۷-۶ (تمایز میان دارایی نامشــهود و انقضاء دارایی نامشــهود) شــرکت هرمزان، مبادلات زیر را در سال ۱۳۹۰ در ارتباط با دارایی‌های نامشهود صورت داده است.

مطلوب است : انجام ثبت دارایی‌های نامشهود تمام هزینه به صورت نقدی پرداخت شده است. ثبت‌های تعدیلی را در ۱۲/۲۹ انجام دهید.

| | | |
|---|---|---|
| ۱/۲ | خرید حق امتیاز (عمر مفید ۷سال) | ۵۶۰,۰۰۰ |
| ۴/۱ | خرید سرقفلی (عمر مفید ۲۰ سال) | ۳۶۰,۰۰۰ |
| ۷/۱ | فرانشیز ۱۰ ساله (تاریخ انقضاء ۱۳۹۸/۷/۱) | ۴۴۰,۰۰۰ |
| ۹/۱ | هزینه تحقیق و توسعه | ۱۸۵,۰۰۰ |

## مسائل

م ۱-۶ (ثبت مبادلات مربوط به تحصیل و انقضاء دارایی های نامشهود)

بخش دارایی‌های نامشهود شرکت رادان در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ به شرح زیر می باشد:

| | |
|---|---|
| حق امتیاز (۷۰,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده منهای ۷۰۰۰ ریال انقضاء) | ۶۳,۰۰۰ ریال |
| فرانشیز(۴۸,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده منهای ۱۹۲۰۰ ریال انقضاء) | ۲۸,۸۰۰ |
| جمع کل | ۹۱,۸۰۰ ریال |

حق امتیاز در ۱۳۹۰/۱/۱ تحصیل شــده و عمر مفید آن ۱۰ ســال می‌باشد. فرانشیز نیز در ۱۳۸۷/۱/۱ تحصیل‌شده و عمر مفید آن نیز ۱۰ سال می‌باشد.

مبادلات نقدی زیر در طی سال ۱۳۹۱ رخ داده است:

۱/۲: پرداخت ۴۵,۰۰۰ ریال هزینه قانونی جهت دفاع از حق امتیاز در مقابل دعاوی قانونی.

فروردین تا شهریور: تولید محصولی جدید با تحمل ۱۴۰۰۰۰ ریال هزینه تحقیق و توسعه حق امتیاز این محصول جدید به نام شرکت ثبت شده و عمر مفید این حق امتیاز ، معادل عمر قانونی آن است.

۹/۱ : پرداخت ۵۰,۰۰۰ ریال جهت تبلیغ تجاری محصولات شرکت

۱۰/۱ : تحصیل یک فرانشیز به قیمت ۱۰۰,۰۰۰ ریال عمر مفید فرانشیز ۵۰ سال است

مطلوب است :

الف. ثبت مبادلات فوق

ب.ثبت هزینه انقضاء سال ۱۳۹۱

ج. تهیه بخش دارایی‌های نامشهود در ترازنامه ۱۳۹۱/۱۲/۲۹

م ۲ – ۶ (اصلاح اشتباهات در ثبت انقضاء دارایی‌های نامشهود) به دلیل تغییرات در واحد حسابداری برخی از مبادلات سال ۱۳۹۰ دارایی‌های نامشهود شرکت توران به صورت نادرستی ثبت شده‌اند:

۱. شرکت فرآیند تولید محصولی جدیدی را آغاز نموده است و از این بابت متحمل ۱۳۶,۰۰۰ ریال هزینه تحقیق و توسعه شده است. شرکت حق امتیازی را به قیمت ۶۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در فروردین سال گذشته، ۱۹۶,۰۰۰ ریال را از بابت بهای تمام‌شده خرید یک حق امتیاز، سرمایه‌ای نمود. هزینه انقضاء حق امتیاز براساس ۲۰ سال عمر مفید، ۹,۸۰۰ ریال ثبت شده است.

۲. در ابتدای مرداد ۱۳۹۰ شرکت توران، شرکت کوچکی را خریداری کرد و در نتیجه، ۹۲,۰۰۰ ریال سرقفلی شناسایی نمود .شرکت، انقضاء سرقفلی در شش ماهه دوم ۱۳۹۰ را براساس ۵۰ سالی عمر مفید ثبت نمود (انقضاء ۹۲۰ ریال). سرقفلی دارای عمر مفید ۲۰ سال است.

مطلوب است : انجام تمام ثبت‌های لازم جهت اصلاح تمام اشتباهات سال ۱۳۹۰ فرض کنید که دفاتر هنوز بسته نشده اند.

# فصل ۷

# سرمایه‌گذاری‌ها

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعهٔ این فصل باید بتوانند:

۱ مفهوم سرمایه‌گذاری را توضیح دهید.

۲ دلایل سرمایه‌گذاری شرکت در اوراق سهام و بدهی سایر شرکت‌ها را توضیح دهید.

۳ حسابداری سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی را توضیح دهید.

۴ حسابداری سرمایه‌گذاری در بدهی شرکت‌ها را توضیح دهید.

۵ حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها را توضیح دهید.

۶ تفاوت بین سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت را شرح دهید.

## مروری بر فصل

مدیریت اغلب شرکت‌ها به اهمیت سرمایه‌گذاری‌ها در موفقیت شرکت اعتقاد دارند. شرکت‌ها علاوه بر خرید سهام، دیگر اوراق بهادار، نظیر اوراق مشارکت منتشر شده به وسیله سایر شرکت‌ها یا دولت را خریداری می‌کنند. یک گزینه دیگر پیش روی شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری از طریق سپرده گذاری‌های بانکی است. شرکت‌ها می‌توانند برای یک دوره زمانی کوتاه‌مدت یا بلندمدت، به عنوان یک سرمایه‌گذاری مقطعی یا به قصد کنترل سایر شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری کنند. همان‌طور که شما در این فصل خواهید دید، عوامل متعددی بر حسابداری سرمایه‌گذاری‌های شرکت تأثیر می‌گذارد. محتوا و ساختار فصل ۷ به صورت زیر است:



**هدف مطالعهٔ ۱**

مفهوم سرمایه‌گذاری را توضیح دهید.

## تعریف سرمایه‌گذاری‌ها

**سرمایه‌گذاری**، عبارت است از فدا کردن مقدار معینی از دارایی‌ها (معمولاً وجوه نقد) در زمان کنونی، به امید به دست آوردن افزایش ارزش در زمان آینده، که معمولاً اندازه یا کیفیت این افزایش ارزش، نامعلوم است. به عبارت دیگر، سرمایه‌گذار در حال حاضر، ارزش مشخصی را فدا می‌کند تا در آینده در قبال آن، ارزش خاص موردنظر خود را به دست آورد. برای مثال، افراد در زمان کنونی وجهی بابت خرید سهام پرداخت می‌کنند، به امید آن که در آینده بابت این سهام، سودهای مشخصی به دست آورند.

سرمایه‌گذاری‌ها بر حسب موضوع به دو دسته: **سرمایه‌گذاری‌های واقعی و سرمایه‌گذاری‌های مالی** تقسیم می‌شوند. **سرمایه‌گذاری واقعی**، نوعی سرمایه‌گذاری است که فرد با فدا کردن ارزشی در زمان کنونی، نوعی دارایی واقعی بدست می‌آورد. به عبارت دیگر، موضوع سرمایه‌گذاری، دارایی واقعی است. خرید ملک یا آپارتمان، نمونه‌ای از این سرمایه‌گذاری است. در **سرمایه‌گذاری مالی**، فرد در ازای فدا کردن ارزش، نوعی دارایی مالی که نتیجهٔ آن معمولاً جریانی از وجوه نقد است، بدست می‌آورد. سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار مثل سهام عادی یا اوراق مشارکت، که فرد در ازاء پرداخت پول، محق به دریافت جریانی از وجوه نقد به شکل سود می‌شود، سرمایه‌گذاری مالی محسوب می‌شود.

به این ترتیب مشخص می‌شود، که خرید کلیه دارایی‌ها مانند موجودی کالا، زمین، ساختمان، تجهیزات و اثاثه نوعی سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود. با این وجود، **هنگامی که از اصطلاح سرمایه‌گذاری استفاده می‌شود، منظور سرمایه‌گذاری در دارایی‌های مالی مانند سهام، اوراق مشارکت و سپرده‌های بانکی است.**

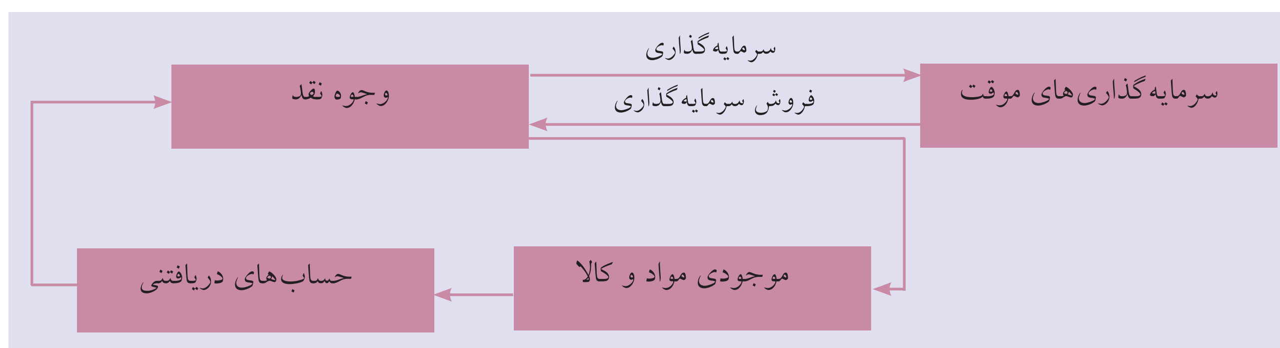
## چرا شرکت‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند؟

**هدف مطالعهٔ ۲**

توضیح دهید که چرا شرکت‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند؟

به‌طور کلی، شرکت‌ها به یکی از سه دلیل زیر، در اوراق بدهی، سهام سایر شرکت‌ها و یا سپرده‌های بانکی، سرمایه‌گذاری می‌کنند. اول، یک شرکت ممکن است **پول مازادی در اختیار داشته باشد** که در حال حاضر به آن برای خرید دارایی‌های عملیاتی نیاز ندارد. برای مثال، بسیاری از شرکت‌ها در فروش خود، نوسانات فصلی را تجربه می‌کنند. یک تفریح‌گاه در فصول بهار و تابستان نسبت به فصول پاییز و زمستان، فروش بیش‌تری دارد. ممکن است این تفریح‌گاه در پایان چرخه عملیاتی تابستانی خود، وجه نقدی در دست داشته باشد که موقتاً تا شروع چرخه عملیاتی دیگر بلا استفاده باشد. این وجوه مازاد را می‌توان به جای نگهداری در شرکت یا حساب جاری بانک که بدون عایدات خاصی است، برای کسب بازده بیش‌تر، سرمایه‌گذاری کرد. تصویر ۱-۷، نقش این سرمایه‌گذاری‌های موقت در چرخه عملیاتی را نشان می‌دهد.

هم‌چنین، وجه نقد اضافی ممکن است نتیجه چرخه‌های اقتصادی باشد. برای مثال، وقتی که اقتصاد به سرعت در حال پیشرفت است، شرکت‌ها، وجه نقد مازاد قابل توجهی را به دست می‌آورند. بخشی از این وجه نقد برای خرید تأسیسات و پرداخت سود سهام مورد استفاده قرار می‌گیرد. اما، ممکن است به واسطه پیش بینی رکود اقتصادی آتی، وجه نقد مازاد




تصویر ۱ـ۷ سرمایه‌گذاری‌های موقت و چرخه عملیاتی

در دارایی‌های با نقدینگی بالا سرمایه‌گذاری شود. پس از آن می‌توان این سرمایه‌گذاری را در طول یک بحران اقتصادی، وقتی‌که فروش پایین و وجه نقد اندک است، به وجه نقد تبدیل کرد.

وقتی‌که شرکت‌ها با هدف دوره زمانی کوتاه‌مدت، سرمایه‌گذاری می‌کنند، وجوه نقد مازاد خود را در دارایی‌هایی با نقدینگی نسبتاً بالا، ریسک پایین و در بیشتر اوقات، در سپرده‌های بانکی سرمایه‌گذاری می‌کنند. به‌طور کلی، در این مواقع، سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت وجه نقد مازاد در سهام عادی عاقلانه نیست، زیرا سرمایه‌گذاری در سهام می‌تواند با تغییرات سریع قیمت سهام همراه باشد. اگر شما وجه نقد مازاد خود را با هدف کوتاه‌مدت، سرمایه‌گذاری کرده‌اید و قیمت سهام قبل از این‌که شما مجدداً به وجه نقدتان احتیاج داشته باشید، کاهش پیدا کند، مجبور خواهید بود، سرمایه‌گذاری در سهام خود را به زیان بفروشید.

دومین دلیل سرمایه‌گذاری آن است که برخی شرکت‌ها با **هدف کسب درآمد حاصل از سود سرمایه‌گذاری‌ها**، اقدام به خرید سرمایه‌گذاری می‌کنند.

برای مثال، بانک‌ها اغلب از طریق سود تضمین‌شده حاصل تسهیلات اعطایی، و خرید سهام و اوراق مشارکت شرکت‌های دولتی و سهامی، درآمدزایی می‌کنند.

سوم، شرکت‌ها ممکن است بنا به **دلایل راهبردی** اقدام به سرمایه‌گذاری کنند. یک شرکت به واسطه خرید بخشی از سهام شرکت دیگر، می‌تواند بر اقدامات یک مشتری یا عرضه‌کننده، کنترل یا نفوذی قابل ملاحظه داشته باشد. یا یک شرکت می‌تواند با انگیزه‌هایی به جز کنترل در یک شرکت سرمایه‌گذاری کند. برای مثال، شرکت‌ها برای ورود به یک بازار یا صنعت جدید می‌توانند بخشی از سهام یک شرکت فعال در آن بازار یا صنعت را خریداری کند.

به‌طور خلاصه، شرکت‌ها به دلایل نشان داده شده در تصویر ۲ـ۷ اقدام به سرمایه‌گذاری می‌کنند.

| نوع سرمایه‌گذاری | دلیل |
|---|---|
| ریسک پایین، نقدینگی بالا: سپرده‌های بانکی | برای نگهداری وجه نقد مازاد تا زمان نیاز و کسب حداقل بازده |
| اوراق بدهی ( بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی)، و اوراق سهام (صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک) | برای کسب سودی منطقی |
| سهام شرکت‌ها در یک صنعت مرتبط یا در یک صنعت غیر مرتبط که شرکت تمایل وارد شدن به آن را دارد | با اهداف راهبردی |

تصویر ۲-۷ انواع و دلایل سرمایه‌گذاری

## حسابداری سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی

**هدف مطالعهٔ ۳**

حسابداری سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی را توضیح دهید.

سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی، جزء **کم ریسک ترین** و در عین حال **نقدینه ترین** سرمایه‌گذاری‌هایی محسوب می‌شوند که اشخاص و شرکت‌ها به سهولت می‌توانند اقدام به این نوع سرمایه‌گذاری نمایند. **سپرده‌های بانکی**، نوعی حساب‌های بانکی (قرض پول به بانک) محسوب می‌شوند که بانک متعهد می‌شود بر اساس مدت زمان سپرده و نرخ معینی، مبالغی را تحت عنوان سود تضمین‌شده به دارنده سپرده پرداخت خواهد کرد. بر اساس شرایط مختلفی که بانک‌ها برای افتتاح و ایجاد حساب‌های سپرده مقرر می‌کنند، انواع مختلفی از سپرده‌ها ایجاد می‌شود. با توجه به اهداف حسابداری، می‌توان سپرده‌های بانکی را به چند شکل زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. سپرده‌های دیداری و قرض‌الحسنه در مقابل سپرده‌های سرمایه‌گذاری (مدت‌دار)
۲. سپرده‌های کوتاه‌مدت در مقابل سپرده‌های بلندمدت
۳. سپرده‌های ریالی در مقابل سپرده‌های ارزی

**سپرده‌های دیداری و قرض‌الحسنه**، نوعی از سپرده‌های بانکی است که نرخ سود تضمین‌شده آن‌ها معمولاً صفر است. اشخاص و یا شرکت‌ها، این نوع سپرده‌ها را با اهدافی به غیر از کسب بازده حاصل از سرمایه‌گذاری، ایجاد می‌کنند. سپرده‌های قرض‌الحسنه عمدتاً با اهداف خیرخواهانه و نوع‌دوستانه ایجاد می‌شوند و سپرده‌گذار، در هر زمان می‌تواند بخشی یا تمام سپرده را برداشت نماید. سپرده‌های دیداری نیز معمولاً با هدف دست‌رسی سریع به وجه نقد ایجاد می‌شوند و بنابراین، دارنده سپرده در پی کسب منافع نیست. با توجه به این که ماهیت این نوع سپرده‌ها متفاوت از سرمایه‌گذاری‌های با هدف کسب منافع آتی است، سپرده‌های دیداری و قرض‌الحسنه جزء سرمایه‌گذاری‌ها طبقه‌بندی نمی‌شوند.

**آن بخش از سپرده‌های بانکی جزء سرمایه‌گذاری‌ها محسوب می‌شوند که سپرده‌گذار با هدف سرمایه‌گذاری در پی کسب منافع ناشی از این سپرده‌ها باشد.** این نوع سپرده‌ها، اصطلاحاً **سپرده‌های سرمایه‌گذاری** نامیده می‌شوند و در این بخش بر این نوع سپرده‌های بانکی تمرکز می‌شود. دو طبقه‌بندی

دیگر سپرده‌های بانکی اصولاً، طبقه‌بندی سپرده‌های سرمایه‌گذاری است.

با توجه به اهداف حسابداری، **سپرده‌های کوتاه‌مدت**، به سپرده‌های سرمایه‌گذاری اطلاق می‌شود که ظرف یک چرخه عملیاتی یا یک سال مالی، هرکدام که طولانی‌تر است، سررسید می‌شوند. به این ترتیب، **سپرده‌های بلندمدت**، سپرده‌های سرمایه‌گذاری است که موعد آن‌ها طولانی‌تر از یک چرخه عملیاتی یا یک‌سال حسابداری است. نرخ سود تضمین‌شده سپرده‌های بلندمدت، معمولاً بیش‌تر از نرخ سود تضمین‌شده سپرده‌های کوتاه‌مدت است. برای مثال، در حالی‌که نرخ سود سپرده‌های کوتاه‌مدت حداکثر ۹ درصد است، سپرده‌های بلندمدت بسته به مدت زمان آن‌ها نرخ سودی بین ۱۲ تا ۱۶ درصد دارند.

**سپرده‌های ریالی**، سپرده‌های سرمایه‌گذاری است که در زمان ایجاد سپرده و هم‌چنین سررسید سپرده، مبلغ سپرده بر حسب واحد پول، ریال تعیین می‌شود. در مقابل، **سپرده‌های ارزی** با استفاده از واحد پولی غیر از ریال (مانند دلار و یورو) مبلغ آن مشخص می‌شود. معمولاً نرخ سود تضمین‌شده سپرده‌های ارزی کمتر از سپرده‌های ریالی است. در سپرده‌های ارزی علاوه بر سود تضمین‌شده، نوسانات نرخ ارز نیز می‌تواند موجب ایجاد سود یا زیان برای سپرده‌گذار شود. حسابداری سپرده‌های ارزی، خارج از محدوده مطالب این کتاب است. بنابراین، در ادامه نحوه حسابداری سپرده‌های ریالی که به دو دسته کوتاه‌مدت و بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند، تشریح خواهد شد.

## ایجاد سرمایه‌گذاری سپرده‌های بانکی

مشابه خرید هر نوع دارایی یا سرمایه‌گذاری دیگر، سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی در زمان ایجاد به بهای تمام‌شده ثبت می‌شوند. ایجاد سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی معمولاً مستلزم هزینه‌های مستقیم و ضروری قابل توجهی نیست. علاوه بر آن، چون در سررسید این سپرده‌ها، تنها اصل مبلغ سپرده دریافت خواهد شد، بنابراین می‌توان هزینه‌های اندک مربوط به افتتاح این سپرده‌ها را در دوره ایجاد سپرده، در صورت سود و زیان به عنوان هزینه‌های مالی نشان داد. برای تشریح حسابداری سپرده‌های بانکی، فرض کنید، **شرکت ارغوان** در تاریخ ۱ مهر ۱۳۸۹، مبلغ ۱۰ میلیون ریال وجه نقد مازاد خود را در یک حساب سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت یک‌ساله با نرخ سود تضمین‌شده ۸ درصد، سرمایه‌گذاری کرد. سود این سپرده هر سه‌ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۱ فروردین، ۱ تیر، ۱ مهر و ۱ دی پرداخت می‌شود. هم‌چنین، شرکت ارغوان ۱۰,۰۰۰ ریال بابت حق تمبر افتتاح سپرده پرداخت نمود. شرکت ارغوان از طریق آرتیکل زیر ایجاد این حساب سپرده سرمایه‌گذاری را ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی-کوتاه مدت | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | هزینه‌های مالی | ۱۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۱۰,۰۱۰,۰۰۰ |
| | (ثبت افتتاح سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه مدت بانکی) | | |

در صورتی‌که سپرده سرمایه‌گذاری بلندمدت باشد، از سرفصل سپرده‌های بلندمدت بانکی استفاده می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی–بلند مدت | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | هزینه‌های مالی | ۱۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۱۰,۰۱۰,۰۰۰ |
| | (ثبت افتتاح سپرده سرمایه‌گذاری بلند مدت بانکی) | | |

## درآمد سود تضمین‌شده سپرده گذاری‌ها

شـرکت ارغوان با دریافت نخسـتین بخش از سود تضمین‌شده سـپرده سـرمایه‌گذاری در تاریخ ۱ دی، درآمـد سـرمایه‌گذاری را بـه مبلـغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال ( $\frac{۳}{۱۲}\times ۸٪ \times ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$ ) به‌صورت زیر شناسایی می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ دی | وجه نقد | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| | درآمد سود تضمین‌شده | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود تضمین‌شده سپرده سرمایه‌گذاری) | | |

**درآمد سود تضمین‌شده سپرده گذاری‌ها، در بخش سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌شـود.** هم‌چنین، شـرکت ارغوان در تاریـخ ۲۹ اسـفند ۱۳۹۰، ۲۰۰,۰۰۰ ریـال سـود تضمین‌شـده تحقق‌یافته اما دریافت‌نشده سه‌ماهه دوم سپرده‌گذاری را به صورت زیر ثبت خواهد کرد:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | سود تضمین‌شده دریافتنی | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| | درآمد سود تضمین‌شده | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی سود تضمین‌شده سپرده سرمایه‌گذاری) | | |

**سود تضمین‌شـده دریافتنی، در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه، جزء سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی گزارش خواهد شد.** شرکت ارغوان در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱، وجه مربوط به سـود تضمین‌شـده را دریافت خواهـد کرد و آن را به صـورت زیر ثبت خواهد کرد:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | وجه نقد | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| | سود تضمین‌شده دریافتنی | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود تضمین‌شده سپرده سرمایه‌گذاری) | | |

**درآمد سود تضمین‌شده سپرده گذاری‌ها، در بخش سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌شود.**

## بستن سپرده‌گذاری‌ها

در سررسید، سپرده‌بانکی بسته خواهد شد و دارنده حساب می‌تواند وجه آن را دریافت نماید. اغلب سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت و بلندمدت این ویژگی را دارند که پیش از سررسید نیز به درخواست دارنده حساب، بسته شود. در این حالت ممکن است نرخ محاسبه سود تضمین‌شده سپرده، کاهش داده شود.

با فرض این‌که شرکت ارغوان در تاریخ ۱ مهر ۱۳۹۱ با مراجعه به بانک، هم‌زمان با دریافت سود تضمین‌شده سه‌ماهه چهارم (آخر) خواستار بسته شدن حساب سپرده سرمایه‌گذاری شود، عملیات بستن سپرده سرمایه‌گذاری به صورت زیر در دفاتر شرکت ارغوان ثبت می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | وجه نقد | ۱۰,۲۰۰,۰۰۰ | |
| | درآمد سود تضمین‌شده | | ۲۰۰,۰۰۰ |
| | سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی- کوتاه‌مدت | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود تضمین‌شده و بستن سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بانکی) | | |

# حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی

| هدف مطالعهٔ ۴ |
|---|
| حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی را توضیح دهید. |

### سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی

سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی، سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت منتشر شده توسط شرکت‌های سهامی و دولتی است. سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی به معنای اعطای وام به منتشرکننده اوراق مشارکت است. بنابراین، می‌توان اعطای وام به سایر شرکت‌ها و اشخاص را نیز به عنوان نوعی سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی تلقی کرد و برای آن‌ها از رویه‌های حسابداری مشابه با روش‌های حسابداری اوراق مشارکت استفاده نمود. در این بخش به حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت می‌پردازیم. شرکت‌ها در حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی، بابت ۱) تحصیل اوراق بدهی ۲) کسب درآمد سود تضمین‌شده، و ۳) فروش اوراق بدهی، آرتیکل‌هایی در دفاتر ثبت می‌کنند.

### ثبت تحصیل اوراق مشارکت

**در تحصیل (خرید) اوراق مشارکت از اصل بهای تمام‌شده استفاده می‌شود.** بهای تمام‌شده اوراق مشارکت شامل تمامی مخارج ضروری برای تحصیل این سرمایه‌گذاری‌ها است. بنابراین، بهای تمام‌شده اوراق مشارکت شامل قیمت اوراق به‌علاوه کارمزد و کمیسیون‌های مربوط به خرید این اوراق است.

برای مثال، فرض کنید که، شرکت کویر در اول فروردین ۱۳۹۰، ۵۰ برگه اوراق مشارکت، ۱ میلیون ریالی شرکت دانایی را به مبلغ ۵۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به علاوه ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال کارمزد خریداری کرده است. این اوراق ۱۰ ساله و نرخ سود تضمین‌شده آن ۸ درصد است. ثبت این سرمایه‌گذاری در دفتر شرکت

کویر به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | سرمایه گذاری در اوراق بدهی | ۵۴،۰۰۰،۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۵۴،۰۰۰،۰۰۰ |
| | (ثبت خرید ۵۰ برگه اوراق مشارکت شرکت دانایی) | | |

## ثبت سود تضمین‌شده اوراق مشارکت

شرکت دانایی، هر شش‌ماه یک بار در تاریخ های ۱ مهر و ۱ فروردین، مبلغ ۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال ($۵۰،۰۰۰،۰۰۰ \times ۸\٪ \times \frac{۶}{۱۲}$) بابت سود تضمین‌شده اوراق مشارکت پرداخت می‌کند. ثبت دریافت سود تضمین‌شده در ۱ مهر به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | وجه نقد | ۲،۰۰۰،۰۰۰ | |
| | درآمد سود تضمین‌شده | | ۲،۰۰۰،۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود تضمین‌شده اوراق مشارکت در شش ماهه نخست سال) | | |

اگر پایان سال مالی شرکت کویر ۲۹ اسفند باشد، ۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال درآمد سود تضمین‌شده در تاریخ ۱ فروردین سال بعد، در تاریخ ۲۹ اسفند سال جاری تحقق یافته است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | سود تضمین شده دریافتنی | ۲،۰۰۰،۰۰۰ | |
| | درآمد سود تضمین‌شده | | ۲،۰۰۰،۰۰۰ |
| | (ثبت سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در شش ماهه دوم سال) | | |

شرکت کویر، سود تضمین‌شده دریافتنی را به عنوان یک دارایی جاری در ترازنامه گزارش می‌کند. درآمد سود تضمین‌شده تحت سایر درآمدها و سودها غیر عملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می‌شود. شرکت کویر دریافت سود تضمین‌شده در ۱ فروردین را به‌صورت زیر گزارش می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | وجه نقد | ۲،۰۰۰،۰۰۰ | |
| | سود تضمین‌شده دریافتنی | | ۲،۰۰۰،۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود تضمین‌شده اوراق مشارکت بابت شش ماهه دوم سال گذشته) | | |

بستانکار کردن درآمد سود تضمین شده در این تاریخ، صحیح نیست، زیرا شرکت درآمد سود تضمین‌شده را در دوره حسابداری قبلی کسب کرده است.

## ثبت فروش اوراق مشارکت

وقتی‌که شرکت کویر اوراق مشارکت را می‌فروشد، حساب سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده اوراق مشارکت بستانکار می‌شود. شرکت کویر، هرگونه تفاوت در خالص عواید حاصل از فروش (قیمت فروش منهای حق‌الزحمه کارگزار) و بهای تمام‌شده اوراق مشارکت را به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش اوراق ثبت می‌کند.

برای مثال فرض کنید، که خالص عواید دریافتی شرکت کویر از فروش اوراق مشارکت شرکت دانایی در ۱ فروردین ۱۳۹۱، بعد از دریافت سود تضمین‌شده، ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. پس از کسر ۵۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده اوراق بهادار، ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود بابت فروش اوراق مشارکت تحقق پیدا می‌کند. ثبت فروش اوراق به‌صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | وجه نقد | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱ فروردین | سرمایه گذاری در اوراق بدهی | | ۵۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| | سود فروش اوراق مشارکت | | ۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت فروش سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت شرکت دانایی همراه با سود) | | |

شرکت کویر سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری اوراق مشارکت را تحت سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی، و زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری اوراق مشارکت را تحت سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می‌کند.

## مثال!

معاملات مرتبط با سرمایه‌گذاری اوراق مشارکت شرکت سهامی والایی به‌صورت زیر بوده است:

۱ فروردین، خریداری ۳۰ برگ اوراق مشارکت، ۱۰۰۰ریالی، ۱۰ ٪ به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال، بعلاوه ۹۰۰ریال هزینه کارمزد، سود تضمین‌شده هر شش‌ماه یک‌بار در ۱ مهر و ۱ فروردین قابل پرداخت است.

۱ مهر، دریافت سود تضمین‌شده شش‌ماهه اوراق مشارکت از شرکت هیبتی.

۱ مهر، فروش ۱۵ اوراق مشارکت شرکت هیبتی به ۱۵۰۰۰ ریال منهای ۴۰۰ ریال هزینه کارمزد.

الف) ثبت مبادلات در دفتر روزنامه، ب) تهیه ثبت‌های اصلاحی برای سود تضمین‌شده تعهدی در ۲۹ اسفند.

پاسخ:

| | | | |
|---|---|---|---|
| الف. ۱ فروردین | سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی | ۳۰,۹۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۳۰,۹۰۰ |
| | (ثبت خرید ۳۰ اوراق مشارکت از شرکت هیبتی) | | |
| ۱ مهر | وجه نقد | ۱,۵۰۰ | |
| | درآمد سود تضمین‌شده $( ۳۰,۰۰۰ \times ۱۰٪ \times \frac{۶}{۱۲} )$ | | ۱,۵۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود تضمین‌شده اوراق مشارکت از شرکت هیبتی) | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ۱ مهر | وجه نقد | ۱,۵۰۰ | | |
| | زیان فروش سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی | ۸۵۰ | | |
| | سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی ( $۳۰,۹۰۰ \times \frac{۱۵}{۳۰}$ ) | | ۱۵,۴۵۰ | |
| | (ثبت فروش ۱۵ اوراق مشارکت شرکت هیبتی) | | | |
| ب. ۲۹ اسفند | سود تضمین‌شده دریافتنی | ۷۵۰ | | |
| | درآمد سود تضمین‌شده ( $۱۵,۰۰۰ \times ۱۰٪ \times \frac{۶}{۱۲}$ ) | | ۷۵۰ | |
| | (سود تضمین‌شده حاصل از اوراق شرکت هیبتی) | | | |

## حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام

**هدف مطالعهٔ ۵**

حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام را توضیح دهید.

**سرمایه‌گذاری در سهام**، به معنای سرمایه‌گذاری در سهام سرمایه سایر شرکت‌های سهامی است. وقتی که یک شرکت، سهام (و یا اوراق مشارکت) چندین شرکت مختلف را نگهداری می‌کند، این گروه اوراق بهادار به عنوان **پورتفوی سرمایه‌گذاری (سبد سرمایه‌گذاری)** شناخته می‌شود.

حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام عادی سایر شرکت‌ها، به میزان نفوذ سرمایه‌گذار بر امور مالی و عملیاتی شرکت منتشرکننده سهام (سرمایه‌پذیر) بستگی دارد. شکل ۳–۷، راهنمایی‌های کلی را نشان می‌دهد.

| منافع مالکیت سرمایه‌گذار در سهام عادی سرمایه‌پذیر | نفوذ مورد انتظار بر سرمایه‌پذیر | رهنمودهای حسابداری |
|---|---|---|
| کمتر از ۲۰ ٪ | بی‌اهمیت | روش بهای تمام‌شده |
| بین ۲۰ ٪ و ۵۰ ٪ | با اهمیت | روش ارزش ویژه |
| بیش از ۵۰ ٪ | کنترل | صورت‌های مالی تلفیقی |

تصویر ۳–۷ رهنمودهای حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام

شرکت‌ها باید به جای پیروی کورکورانه از رهنمودها، از قضاوت خود استفاده کنند. در ادامه نحوه حسابداری هر یک از گروه‌های بالا تشریح خواهد شد.

### نگهداری کمتر از ۲۰ درصد

در حسابداری سرمایه‌گذاری در در کمتر از ۲۰ ٪ سهام سایر شرکت‌ها، از **روش بهای تمام‌شده** استفاده می‌شود. بر اساس روش بهای تمام‌شده، شرکت‌ها سرمایه‌گذاری را به بهای تمام‌شده ثبت می‌کنند و درآمد تنها هنگامی شناسایی می‌شود که سود نقدی سرمایه‌گذاری دریافت می‌شود.

**ثبت تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام**

در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، از اصل به بهای تمام‌شده استفاده می‌شود. بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری شامل تمامی مخارج ضروری برای تحصیل این سرمایه‌گذاری، نظیر قیمت پرداختی به علاوه هرگونه حق‌الزحمه (کمیسیون) کارگزار است.

برای مثال فرض کنید، در ۱ مهر ۱۳۹۰، شرکت **سهامی ساعدی**، ۱۰۰۰ سهم (۱۰ ٪مالکیت) از سهام عادی **شرکت میلانی** را تحصیل می‌کند. ساعدی ۴۰ ریال برای هر سهم و ۵۰۰ ریال هزینه کارمزد پرداخت می‌کند. ثبت خرید به‌صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ مهر | سرمایه گذاری در سهام | ۴۰,۵۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۴۰,۵۰۰ |
| | (ثبت خرید ۱۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت میلانی) | | |

### ثبت سود سهام

در طول زمانی که شرکت ساعدی مالک سهام است، این مالکیت باعث می‌شود برای هرگونه سود سهام دریافت شده، آرتیکل هایی در دفتر روزنامه ثبت می‌شود. اگر شرکت ساعدی در ۲۹ اسفند، ۲ ریال سود سهام برای هر سهم دریافت کند، ثبت آن به‌صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | وجه نقد(۲ ریال×۱۰۰۰) | ۲,۰۰۰ | |
| | درآمد سود سهام | | ۲,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود سهام) | | |

شرکت ساعدی درآمد سود سهام را تحت سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی در صورت سود و زیان، گزارش می‌کند. مشابه تضمین‌شده سفته دریافتنی و اوراق مشارکت، سود نقدی سهام انباشته نمی‌شود. بنابراین، شرکت‌ها ثبت‌های اصلاحی برای انباشت سود سهام انجام نمی‌دهند.

## نگهداری بین ۲۰ درصد و ۵۰ درصد

وقتی‌که یک شرکت سرمایه‌گذار مالک تنها بخش کمی از سهام سایر شرکت‌ها است، سرمایه‌گذار نمی‌تواند بر سرمایه‌پذیر نفوذ یا کنترل داشته باشد. اما وقتی‌که یک سرمایه‌گذار، مالک بین ۲۰٪ و ۵۰٪ از سهام عادی یک شرکت سهامی است، فرض می‌شود که سرمایه‌گذار **نفوذ با اهمیتی** بر فعالیت‌های مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر دارد. در این هنگام سرمایه‌پذیر را **واحد تجاری (شرکت) وابسته** می‌نامند. سرمایه‌گذار احتمالاً یک نماینده در هیئت مدیره سرمایه‌پذیر دارد، و به خاطر آن نماینده، ممکن است بر سرمایه‌پذیر نفوذ داشته باشد. شرکت سرمایه‌پذیر در برخی موارد به بخشی از شرکت سرمایه‌گذار تبدیل می‌شود.

هنگامی‌که سرمایه گذار مالک ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام سرمایه پذیر است در حسابداری این سرمایه گذاری از **روش ارزش ویژه** استفاده می‌کند. بر اساس **روش ارزش ویژه**، **سرمایه‌گذار سهم خود را از سود خالص سرمایه‌گذار، هنگامی ثبت می‌کند که سود شرکت سرمایه‌پذیر تحقق پیدا کرده باشد.**

بر اساس روش ارزش ویژه، شرکت سرمایه‌گذار ثبت اولیه سرمایه‌گذاری در سهام عادی را به بهای تمام‌شده ثبت می‌کند. بعد از آن، تعدیلات سالانه حساب سرمایه‌گذاری به نحوی صورت می‌گیرد که حساب این حساب، تغییرات ارزش ویژه سرمایه‌پذیر را نشان دهد. هر سال، سرمایه‌گذار: (الف) بابت سهم خود از سود خالص سرمایه‌پذیر حساب سرمایه‌گذاری را با

بدهکارکردن آن و حساب درآمد را با بستانکارکردن آن افزایش می‌دهد، (ب) هم‌چنین، بابت مبالغ سود سهام دریافتی حساب سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد (بستانکار می‌کند). حساب سرمایه‌گذاری با دریافت سود نقدی کاهش پیدا می‌کند، زیرا پرداخت سود نقدی، خالص دارایی‌های سرمایه‌پذیر را کاهش می‌دهد.

**ثبت تحصیل سرمایه‌گذاری‌های سهام**

فرض کنید، شرکت میلاد در ۱ فروردین ۱۳۹۰، ۳۰ درصد سهام کواکبی را به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال تحصیل می‌کند. این مبادله را بصورت زیر ثبت می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | سرمایه‌گذاری در سهام | ۱۲۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۱۲۰,۰۰۰ |
| | (ثبت خرید سهام عادی شرکت کواکبی) | | |

**ثبت درآمد و سود سهام**

برای ۱۳۹۰، شرکت کواکبی ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش می‌کند. ۴۰,۰۰۰ ریال سود سهام نقدی اعلام و پرداخت می‌شود. شرکت میلاد، (۱) ۳۰,۰۰۰ ریال (۳۰٪×۱۰۰,۰۰۰) سهم از سود شرکت کواکبی، و (۲) ۱۲,۰۰۰ ریال (۳۰٪×۴۰,۰۰۰) کاهش در حساب سرمایه‌گذاری برای سود نقدی دریافتی را ثبت می‌کند. آرتیکل‌ها به‌صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | سرمایه‌گذاری در سهام | ۳۰,۰۰۰ | |
| | درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت کواکبی | | ۳۰,۰۰۰ |
| | (ثبت ۳۰ ٪ از سود خالص ۱۳۹۰در شرکت کواکبی) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | وجه نقد | ۱۲,۰۰۰ | |
| | سرمایه‌گذاری در سهام | | ۱۲,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود سهام) | | |

پس از انتقال آرتیکل‌های فوق، حساب سرمایه‌گذاری و درآمد آن به‌صورت زیر خواهد بود:

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت کواکبی

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| | ۲۹ اسفند ۳۰,۰۰۰ |

سرمایه‌گذاری در سهام

| بدهکار | بستانکار |
|---|---|
| ۱ فروردین ۱۲۰,۰۰۰ | ۲۹ اسفند ۱۲,۰۰۰ |
| ۲۹ اسفند ۳۰,۰۰۰ | |
| مانده در ۲۹ اسفند ۱۳۸,۰۰۰ | |

در طول سال خالص افزایش در حساب سرمایه‌گذاری ۱۸,۰۰۰ ریال بوده است. همانطور که در بالا نشان داده شد، حساب سرمایه‌گذاری به دلیل سهم شرکت میلاد از سود شرکت کواکبی، ۳۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، و به دلیل سود سهام دریافت شده، ۱۲,۰۰۰ کاهش یافته است. علاوه بر این، شرکت میلاد ۳۰,۰۰۰ ریال

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری گزارش کرد که ۳۰ ٪از ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص شرکت کواکبی می‌باشد.

توجه داشته باشید که تفاوت بین درآمد گزارش شده بر اساس روش بهای تمام شده و درآمد گزارش شده بر اساس روش ارزش ویژه، می‌تواند با اهمیت باشد. برای مثال، اگر شرکت میلاد از روش بهای تمام شده استفاده می‌کرد، تنها ۱۲,۰۰۰ ریال درآمد سود سهام گزارش می‌کرد.

## مالکیت بیش از ۵۰ درصد

**هدف مطالعهٔ ۶**

کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی را توضیح دهید.

شرکتی که مالک بیش از ۵۰ ٪سهام عادی شرکت دیگر است، به عنوان **واحد تجاری (شرکت) اصلی** شناخته می‌شود. شرکتی که بیش از ۵۰ ٪ سهام عادی آن به شرکت دیگر (شرکت اصلی) تعلق دارد، **واحد تجاری (شرکت) فرعی** نامیده می‌شود. به‌دلیل درصد مالکیت سهام آن، شرکت اصلی بر شرکت فرعی کنترل دارد.

وقتی‌که یک شرکت مالک بیش از ۵۰ ٪ سهام عادی شرکتی دیگر است، معمولاً **صورت‌های مالی تلفیقی** را تهیه می‌کند. ترازنامه تلفیقی، کل دارایی‌ها و بدهی‌های کنترل‌شده به وسیله‌ی شرکت اصلی و فرعی را نشان می‌دهد. صورت سود و زیان تلفیقی نیز، کل درآمدها و هزینه‌های شرکت اصلی و فرعی را ارائه می‌کند. توجه کنید که شرکت‌ها **علاوه بر** صورت‌های مالی شرکت اصلی، صورت‌های مالی تلفیقی را برای شرکت‌های اصلی و فرعی خاص، تهیه می‌کنند.

برای مثال، هنگامی که تهامی، مالک ۱۰۰ درصد سهام شرکت پرستویی است باید صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه کند. بر این اساس شرکت تهامی، تک‌تک دارایی‌ها و بدهی های شرکت پرستویی را با تک‌تک دارایی ها و بدهی های خود تلفیق می‌کند برای مثال دارایی های ثابت مشهود و حسابهای دریافتنی تهامی، به داراییهای ثابت مشهود و حسابهای دریافتنی پرستویی اضافه شود و الی آخر.

**صورت‌های مالی تلفیقی برای سهامداران، اعضای هیئت مدیره و مدیران شرکت اصلی سودمند است. این صورت‌های مالی اندازه و حوزه عملیات شرکت‌های تحت کنترل مشترک را نشان می‌دهد.**

### مثال!

حالت‌های زیر، دو وضعیت مستقل از هم می‌باشند.

۱ شرکت رامبدی ۵ ٪ از ۴۰۰,۰۰۰ سهم عادی شرکت البرز را با بهای تمام شده ۶ ریال برای هر سهم در ۱۸ مرداد، ۱۳۹۰، تحصیل کرد. در ۳۰ آبان، شرکت البرز ۷۵,۰۰۰ ریال سود سهام اعلام و پرداخت کرد. در ۲۹ اسفند، شرکت البرز ۲۴۴,۰۰۰ ریال سود خالص سال گزارش کرد.

۲ شرکت دایی با خرید ۴۰ ٪ از ۶۰,۰۰۰ سهم عادی منتشر شده شرکت مهدوی به بهای تمام‌شده ۱۲ ریال برای هر سهم در ۱ فروردین ۱۳۹۰، نفوذ بااهمیتی بر آن شرکت به دست آورد. در ۱۵ تیر، شرکت مهدوی ۴۵,۰۰۰ ریال سود سهام اعلام و پرداخت کرد. در ۲۹ اسفند، شرکت مهدوی ۱۲۰,۰۰۰ ریال سود خالص سال گزارش کرد.

همه‌ی آرتیکل‌های دفتر روزنامه را برای (۱) شرکت رامبدی و (۲) شرکت دایی، تهیه کنید.

پاسخ:

| | | | |
|---|---|---|---|
| (۱) ۱۸ مرداد | سرمایه‌گذاری در سهام(۶ریال×۲۰,۰۰۰) | ۱۲۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۱۲۰,۰۰۰ |
| | (ثبت خرید ۲۰,۰۰۰سهم از سهام شرکت البرز) | | |
| ۳۰ آبان | وجه نقد | ۳,۷۵۰ | |
| | درآمد سود سهام(۵٪×۷۵,۰۰۰ریال) | | ۳,۷۵۰ |
| | (ثبت دریافت سود نقدی سهام) | | |
| (۲) ۱ فروردین | سرمایه‌گذاری در سهام(۱۲ریال× ۴۰٪× ۶۰,۰۰۰) | ۲۸۸,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۲۸۸,۰۰۰ |
| | (ثبت خرید ۲۴,۰۰۰ سهم از سهام شرکت مهدوی) | | |
| ۱۵ تیر | وجه نقد | ۱۸,۰۰۰ | |
| | سرمایه‌گذاری در سهام | | ۱۸,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت سود سهام) | | |
| ۲۹ اسفند | سرمایه‌گذاری در سهام(۴۰٪× ۱۲۰,۰۰۰ریال) | ۴۸,۰۰۰ | |
| | درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت مهدوی | | ۴۸,۰۰۰ |
| | (ثبت ۴۰٪از سرمایه در سود خالص شرکت مهدوی) | | |

## مطالعه آزاد

### ارزش‌گذاری و گزارشگری سرمایه‌گذاری‌ها

ارزش اوراق مشارکت و سرمایه‌گذاری در سهام ممکن است در طول زمانی که آنها نگهداری شده‌اند، نوسان زیادی داشته باشد. برای مثال، در یک‌دوره ۱۲ ماهه، نوسان قیمت سهام شرکتی از ۳۰۷۷ ریال تا ۱۸۸۷ ریال بوده است. در چنین نوسان قیمت بالایی، شرکت‌ها چگونه سرمایه‌گذاری‌ها را در تاریخ ترازنامه ارزش‌گذاری کنند؟ ارزش‌گذاری می‌تواند به بهای تمام‌شده، ارزش بازار یا اقل بهای تمام‌شده یا خالص ارزش فروش باشد.

بسیاری از مردم معتقدند که ارزش بازار (منصفانه) بهترین روش را ارائه می‌دهد، زیرا آن ارزش تحقق‌پذیر نقد مورد انتظار اوراق بهادار را مجدداً ارائه می‌کند. **ارزش منصفانه**، مبلغی است که یک اوراق بهادار می‌تواند در یک بازار عادی فروخته شود. سایرین معتقدند که اگر قصد فروش زودهنگام اوراق بهادار وجود داشته باشد، ارزش منصفانه مربوط نیست، زیرا قیمت اوراق بهادار احتمالاً مجدداً تغییر خواهد کرد.

### طبقه‌بندی اوراق بهادار

برای اهداف ارزش‌گذاری و گزارشگری در تاریخ صورت‌های مالی، شرکت‌ها سرمایه‌گذاری‌های خود را به صورت

زیر طبقه بندی و گزارش می‌کنند.

**الف) ســرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی** به ارزش اسمی گزارش می‌شود زیرا نوسانات قیمت در مورد این‌گونه از سرمایه‌گذاری‌ها معنا ندارد. شرکت در هر زمان، مبلغی معادل ارزش اسمی سپرده‌های بانکی خود را دریافت خواهد نمود.

**ب) ســرمایه‌گذاری اوراق بدهی و سرمایه‌گذاری سهام**، به دو گروه زیر طبقه‌بندی می‌شوند: ۱) سرمایه‌گذاری‌های جاری، که اصولاً برای فروش در آینده نزدیک و به منظور کســب ســود ناشی از تفاوت قیمت خرید و فروش، نگهداری می‌شوند.۲) سرمایه‌گذاری‌های غیر جاری، که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا این‌که در توانایی واگذاری آن توسط شرکت محدودیت‌هایی وجود داشته باشد.

**سرمایه‌گذاری‌های جاری**

گروه سرمایه‌گذاری‌های جاری به دو گروه فرعی، طبقه‌بندی می‌شوند:۱) سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله و ۲) سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری. **سرمایه‌گذاری سریع المعامله**، نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازار فعالی که آزاد و در دســت‌رس اســت وجود دارد، به‌طوری‌که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر ســازد، دســت یافت. تعریف سرمایه‌گذاری ســریع‌المعامله در بازار، دربرگیرنده دو شرط اصلی است. **اول وجود بازاری فعال که آزاد و قابل دست‌رس باشد و دوم اینکه قیمت‌های معاملاتی درچنین بازاری مشخص باشد.** سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف. ارزش بازار، یا

ب. اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش.

**خالص ارزش فروش**، عبارت است از بهای فروش پس از کسر مخارج برآوردی بازاریابی، فروش و توزیع سرمایه‌گذاری. بنابراین، مدیریت در گزارش یک سرمایه‌گذاری سریع المعامله یا باید آن را به **ارزش بازار** ارزش‌گذاری کند و یا **قاعده اقل بهای تمام‌شــده و خالص ارزش فروش** را به کار گیرد. هرگونه افزایش و کاهش ارزش ســرمایه‌گذاری به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاری‌ها در زمره فعالیت‌های عادی در بخش سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. برای تشریح ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاری‌های سریع المعامله فرض کنید، اطلاعات زیر در رابطه با سرمایه‌گذاری **شرکت پاس** در سهام **شرکت کوکبی** در دست‌رس است.

سرمایه‌گذاری جاری در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰

| سرمایه‌گذاری‌ها | بهای تمام‌شده–ریال | ارزش بازار–ریال | خالص ارزش فروش–ریال |
|---|---|---|---|
| سهام شرکت کوکبی | ۹۰,۰۰۰ | ۹۹,۰۰۰ | ۹۵,۰۰۰ |

با فرض این‌که سرمایه‌گذاری در سهام شرکت کوکبی، سریع‌المعامله است، شرکت پاس باید سرمایه‌گذاری فوق را یا به ارزش بازار و یا اقل بهای تمام یا خالص ارزش فروش گزارش کند. در صورت انتخاب ارزش بازار، ســرمایه‌گذاری در سهام شرکت کوکبی به مبلغ ۹۹,۰۰۰ ریال گزارش خواهد شد و ۹,۰۰۰ ریال بابت سود تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌ها در بخش ســایر درآمدها و ســودهای غیرعملیاتی صورت ســود و زیان گزارش خواهد کــرد. چنان‌چه قاعده اقل بهای تمام‌شــده یا خالص ارزش فروش به کار گرفته شــود، ســرمایه‌گذاری فوق به ارزش ۹۰,۰۰۰ ریال گزارش می‌شود زیرا بهای تمام‌شــده (۹۰,۰۰۰ ریال) کمتر از خالص ارزش فروش (۹۵,۰۰۰ ریال) اســت. در این صورت سود یا زیان تحقق

نیافته‌ای ایجاد نشده است.

باید به این نکته توجه داشت که بر اساس اصل ثبات‌رویه، شرکت‌ها پس از انتخاب یکی از روش‌های ارزش‌گذاری در دوره جاری، باید در دوره‌های دیگر نیز از همان روش برای ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاری‌های خود استفاده کنند. بنابراین، اگر شرکت پاس در دوره جاری از قاعده اقل بهای تمام‌شده یا خالص ارزش روش استفاده کند، در دوره‌های بعدی نیز باید همین قاعده را بکار گیرد.

هر گاه یک سرمایه‌گذاری جاری فاقد یک یا هر دوی شرط سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله باشد، **سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری** نامیده می‌شود. سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری در ترازنامه به **اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش‌فروش** یا **خالص ارزش فروش** منعکس می‌شود. این سرمایه‌گذاری‌ها، معمولاً به بهای تمام‌شده انعکاس می‌یابند مگر در مواردی که کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری قابل تشخیص باشد. رویه مجاز دیگر، استفاده از خالص ارزش فروش است، هنگامی که مبلغ آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. اگر رویه خالص ارزش فروش انتخاب شود، هرگونه افزایش و کاهش ارزش سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاری‌ها در زمره فعالیت‌های عادی در بخش سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. برای تشریح نحوه ارزش‌گذاری سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری، فرض کنید، اطلاعات زیر در رابطه با سرمایه‌گذاری شرکت اندیشه در سهام **شرکت قدس** در دسترس است:

سرمایه‌گذاری جاری در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰

| سرمایه‌گذاری‌ها | بهای تمام‌شده ـ ریال | ارزش بازار ـ ریال | خالص ارزش فروش ـ ریال |
|---|---|---|---|
| سهام شرکت قدس | ۹۰,۰۰۰ | ۹۸,۰۰۰ | ۹۵,۰۰۰ |

اگر شرکت پاس، سرمایه‌گذاری فوق را به عنوان سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری طبقه‌بندی کند، باید از میان روش‌های اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش‌فروش و خالص ارزش بازار یکی را برای ارزش‌گذاری این سرمایه‌گذاری انتخاب کند. در صورت انتخاب روش نخست، سرمایه‌گذاری به بهای تمام‌شده یعنی ۹۰,۰۰۰ ریال گزارش می‌شود و سود یا زیان تحقق نیافته‌ای شناسایی نمی‌شود. زیرا بهای تمام‌شده کمتر از خالص ارزش فروش است. در صورت انتخاب روش خالص ارزش فروش، سرمایه‌گذاری فوق به مبلغ ۹۵,۰۰۰ ریال گزارش می‌شود و ۵,۰۰۰ ریال (۹۰,۰۰۰–۹۵,۰۰۰) سود تحقق‌نیافته در بخش سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش خواهد کرد. **توجه کنید که ارزش بازار (۹۸,۰۰۰ ریال) برای سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری کاربرد ندارد.**

### سرمایه‌گذاری‌های غیرجاری

سرمایه‌گذاری‌های غیرجاری به یکی از دو روش بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی، ارزش‌گذاری می‌شوند. از آنجا که سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت برای مدت طولانی نگهداری می‌شوند، ارزش بازار آن‌ها از نظر مربوط‌بودن به اندازه‌گیری سود و زیان دوره، اهمیت چندانی ندارد. زیرا که مدیریت واحد تجاری قصد و یا توان آن را ندارد که این ارزش را از طریق فروش آن‌ها متبلور سازد. به این دلیل، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به بهای تمام‌شده، پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش آن، انعکاس می‌یابد. زیان کاهش ارزش دائمی این سرمایه‌گذاری‌ها در بخش سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

در نحوه عمل مجاز جای‌گزین، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را می‌توان براساس مبلغ **تجدید ارزیابی** آن‌ها منعکس

نمود. اگر این رویه انتخاب شود، کاهش ارزش سرمایه‌گذاری به عنوان یک زیان در بخش سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌شود. اما هرگونه افزایش در ارزش سرمایه‌گذاری به عنوان مازاد تجدید ارزیابی تلقی می‌شود و در سرفصل حقوق صاحبان سهام انعکاس می‌یابد.

تصویر ۴-۷ رهنمودهای ارزش‌یابی را برای این اوراق بهادار نشان می‌دهد. این رهنمودها برای همه اوراق بدهی و سرمایه‌گذاری در سهام کاربرد دارد.

| نوع سرمایه‌گذاری | انعکاس در ترازنامه | تغییرات ارزش سرمایه‌گذاری |
|---|---|---|
| سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری | الف. ارزش بازار، یا<br>ب. حداقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش. | سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان |
| سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری | الف. حداقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، یا<br>ب. خالص ارزش فروش. | سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان |
| سرمایه‌گذاری‌های غیرجاری | الف. بهای تمام‌شده پس از کسر هرگونه ذخیره کاهش دائمی ارزش.<br>ب. مبلغ تجدید ارزیابی. | الف. سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان<br>ب. صورت سود و زیان جامع |

تصویر ۴-۷ رهنمودهای ارزش‌گذاری

## مثال!

برخی از سرمایه‌گذاری‌های شرکت هومن به عنوان سریع‌المعامله جاری و برخی دیگر به عنوان سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت طبقه‌بندی شده است. بهای تمام‌شده و ارزش بازار هر طبقه در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ در زیر نشان داده شده است:

| | بهای تمام‌شده-ریال | ارزش منصفانه-ریال | سود(زیان) تحقق‌نیافته-ریال |
|---|---|---|---|
| سرمایه‌گذاری سریع المعامله جاری | ۹۳,۶۰۰ | ۹۴,۹۰۰ | ۱,۳۰۰ |
| سرمایه‌گذاری بلندمدت | ۵۱,۴۰۰ | ۴۸,۸۰۰ | (۲,۶۰۰) |

آرتیکل‌های روزنامه مورد نیاز برای هرگروه از سرمایه‌گذاری‌ها را در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ تهیه کنید. (سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله به ارزش بازار و سرمایه‌گذاری بلندمدت به بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش گزارش می‌شوند).

پاسخ:

**سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری:**

| | | |
|---|---|---|
| سرمایه‌گذاری در سهام-جاری | ۱۳۰۰ | |
| سود تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری جاری | | ۱۳۰۰ |
| (ثبت سود تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری) | | |

**سرمایه‌گذاری بلندمدت:**

| | | |
|---|---|---|
| سود تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری جاری | ۲۶۰۰ | |
| ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری | | ۲۶۰۰ |
| (ثبت زیان تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری بلندمدت) | | |

**هدف مطالعهٔ ۷**

تفاوت بین سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت و بلندمدت را بیان کنید.

شرکت‌ها سرمایه‌گذاری‌ها را در ترازنامه، به عنوان کوتاه‌مدت یا بلندمدت طبقه‌بندی می‌کنند.

## ارائه در ترازنامه

### سرمایه‌گذاری کوتاه مدت

**سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت**، اوراق بهاداری هستند که از دو ویژگی برخوردارند: ۱) سهولت قابلیت فروش و ۲) قصد تبدیل آن به وجه نقد در سال بعدی یا چرخه عملیاتی بعدی، هر کدام طولانی‌تر است، وجود دارد. سرمایه‌گذاری‌هایی که این دو شرط را ندارند، به عنوان **سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت** طبقه‌بندی می‌شوند.

**سهولت فروش.** **یک سرمایه‌گذاری وقتی به سادگی قابل فروش است که هر زمان به وجه نقد نیاز شد بتوان به آسانی این سرمایه گذاری را به فروش رساند.** سپرده‌های کوتاه‌مدت بانکی این معیار را دارند. می‌توان به آسانی با مراجعه به بانک این سپرده‌های کوتاه‌مدت بانکی را به وجه نقد تبدیل کرد. سهام و اوراق مشارکت برخی شرکت‌ها در سازمان بورس و اوراق بهادار، مبادله می‌شود. این اوراق بهادار روزانه خرید و فروش شوند. در مقابل، ممکن است تنها بازار محدودی برای اوراق بهادار منتشر شده توسط شرکت‌های کوچک وجود داشته باشد و برای اوراق بهادار یک شرکت خصوصی بازاری وجود نداشته باشد.

**قصد تبدیل به وجه نقد.** **قصد تبدیل به این معنی است که مدیریت قصد دارد ظرف سال بعد یا چرخه عملیاتی بعدی، هر کدام طولانی‌تر است، سرمایه‌گذاری را به فروش برساند.** به‌طور کلی، این معیار وقتی تحقق می‌یابد که از نظر شرکت، سرمایه‌گذاری در زمان نیاز به عنوان یک منبع به وجه نقد تلقی می‌شود. برای مثال، یک پناهگاه اسکی ممکن است وجه نقد بلا استفاده خود را در طول ماه‌های تابستان با این هدف سرمایه‌گذاری کند که کمی قبل از فصل زمستان با فروش سرمایه‌گذاری، لوازم و تجهیزات زمستانی مورد نیاز خود را خریداری کند.

به دلیل نقدینگی بالا، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت، بلافاصله پس از وجه نقد، در بخش دارایی‌های جاری گزارش می‌شوند. برای مثال، شرکت پاس سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری خود را همان‌طور که در تصویر ۵-۷ نشان داده شده است، گزارش خواهد کرد.

شرکت پاس

بخشی از ترازنامه

| | |
|---|---|
| **دارایی‌های جاری** | |
| نقد و بانک | ۲۱,۰۰۰ |
| سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری | ۹۰,۰۰۰ |

### سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

از آنجا که معمولاً شرکت‌ها قصد واگذاری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت خود را ندارند، بنابراین، این‌گونه سرمایه‌گذاری‌ها به بهای تمام‌شده گزارش

می‌شوند. عموماً شرکت‌ها سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را در یک بخش جداگانه در بخش دارایی‌های غیرجاری ترازنامه، بلافاصله پس از دارایی‌های ثابت نامشهود، گزارش می‌کنند. تصویر ۶–۷، نحوه ارائه سرمایه‌گذاری بلندمدت شرکت هومن را به بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش دائمی نشان می‌دهد.

شرکت هومن

بخشی از ترازنامه

| **دارایی‌های غیرجاری** | | **میلیون ریال** |
|---|---|---|
| دارایی‌های ثابت مشهود | | ۲۱,۰۰۰ |
| دارایی‌های ثابت نامشهود | | ۹۰,۰۰۰ |
| سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت | ۵۱۴۰۰ | |
| کسر می‌شود: ذخیره کاهش ارزش | (۲۶۰۰) | ۴۸,۸۰۰ |

تصویر ۶–۷ ارائه سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه

## ارائه در صورت سود و زیان

شرکت‌ها باید سود یا زیان ناشی از سرمایه‌گذاری‌های خود را در صورت‌های مالی ارائه کنند، خواه تحقق پیدا کرده باشد یا نباشد. شرکت‌ها سود و زیان را در بخش فعالیت‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌کنند. در تصویر ۷–۷، در هم‌چنین سود تضمین شده و سود نقدی سهام نیز در این بخش گزارش می‌شود.

| سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی | سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی |
|---|---|
| درآمد سود تضمین‌شده | زیان فروش سرمایه‌گذاری‌ها |
| درآمد سود سهام | زیان تحقق‌نیافته |
| سود فروش سرمایه‌گذاری‌ها | |
| سود تحقق‌نیافته | |

تصویر ۷–۷ ارائه درآمد سرمایه‌گذاری‌ها در صورت سود و زیان

همان‌طور که پیش از این نشان داده شد، شرکت‌ها سود یا زیان تحقق نیافته حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها (به استثنای سرمایه‌گذاری‌های بلندمدتی که به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه می‌شوند) را در بخش سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌کنند. اما هنگامی که ارزش یک سرمایه‌گذاری بلندمدت که به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه می‌شود، افزایش یابد، مبلغ افزایش در ارزش این سرمایه‌گذاری در بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه ارائه می‌شود. برای نشان دادن این موضوع، فرض کنید که **شرکت داوری** ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال سهام عادی، ۱,۵۰۰,۰۰۰ سود انباشته، و ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود تحقق‌نیافته ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری بلندمدت دارد. تصویر ۸–۷، نحوه ارائه سود تحقق‌نیافته در ترازنامه را نشان می‌دهد.

شرکت داوری

بخشی از ترازنامه

| | |
|---|---|
| حقوق صاحبان سهام | |
| سهام عادی | ۳,۰۰۰,۰۰۰ریال |
| سود انباشته | ۱۵۰۰,۰۰۰ |
| جمع سرمایه پرداخت‌شده و سود انباشته | ۴,۵۰۰,۰۰۰ |
| اضافه می‌شود: مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت | ۱۰۰,۰۰۰ |
| جمع حقوق صاحبان سهام | ۴,۶۰۰,۰۰۰ریال |

تصویر ۸–۷ ارائه سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

گزارشگری سود تحقق‌نیافته در بخش حقوق صاحبان سهام به دو دلیل صورت می‌گیرد: ۱) کاهش نوسان‌پذیری سود خالص به دلیل نوسان ارزش منصفانه، ۲) مطلع کردن استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از سودی که ممکن است با فروش اوراق بهادار به ارزش منصفانه، تحقق پیدا کند. شرکت‌ها باید اقلامی نظیر این‌که بر حقوق صاحبان سهام تأثیر می‌گذارد اما در سود خالص لحاظ نشده است، را در صورت سود و زیان جامع گزارش کنند.

## سؤالات خودآزمایی

۱ کدام‌یک از دلایل زیر، دلیل اصلی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها محسوب نمی شود؟

الف. تمایل آن‌ها به کسب کنترل یک رقیب.

ب. آن‌ها دارای مازاد وجه نقد هستند.

ج. تمایل آن‌ها به انتقال به یک خط جدید تجاری

د. آن‌ها به‌وسیله‌ی قانون ملزم شده‌اند.

۲ سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی در بستانکار چه حسابی ثبت می‌شود؟

الف. کارمزد بانکی

ب. سود تضمین‌شده

ج. درآمد عملیاتی

د. هیچ‌کدام

۳ در ثبت اولیه، سرمایه‌گذاری‌ها به ... بدهکار می‌شوند.

الف. بهای تمام‌شده

ب. بهای تمام‌شده به علاوه سود تضمین‌شده تحقق‌یافته

ج. ارزش منصفانه

د. هیچ‌کدام

۴ شـرکت حاتمی سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی به بهای تمام‌شـده ۲۶,۰۰۰ ریال را به مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال، به فروش رسانده است. در دفتر روزنامه، بستانکار آرتیکل فروش عبارت است از:

الف. سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی و زیان فروش سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی

ب. سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی، سود فروش سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی

ج. سرمایه‌گذاری در سهام و سود تضمین‌شده دریافتنی اوراق مشارکت

د. هیچ‌کدام

۵ خالص عواید حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پریور با بهای تمام‌شده ۳۹,۵۰۰ ریال، ۴۲,۰۰۰ ریال است. این معامله در صورت سود و زیان به عنوان.......گزارش می‌شود.

الف. ۲,۵۰۰ ریال زیان تحت عنوان سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی

ب. ۲,۵۰۰ ریال زیان تحت عنوان هزینه‌های عملیاتی

ج. ۲,۵۰۰ ریال سود تحت عنوان سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی

د. ۲,۵۰۰ ریال سود تحت عنوان درآمدهای عملیاتی

۶ حسـابداری به روش ارزش ویژه برای سـرمایه‌گذاری بلندمدت در سـهام باید زمانی مورد اسـتفاده قرار گیرد که سرمایه‌گذار نفوذ مؤثری بر سرمایه‌پذیر داشته و مالک:

الف. بین ۲۰ ٪ تا ۵۰ ٪ سهام عادی سرمایه‌پذیر باشد.

ب. ۲۰ ٪ یا بیش‌تر سهام عادی سرمایه‌پذیر باشد.

ج. بیشتر از ۵۰٪ سهام عادی سرمایه‌پذیر باشد.

کمتر از ۲۰٪ سهام عادی سرمایه‌پذیر باشد.

۷ فرض کنید که شـرکت چیچک ۲۵ ٪سـهام عادی سـحر را در ۱ فروردین ۱۳۹۰ به بهای تمام شده ۳۰۰,۰۰۰ ریال تحصیل کرده است. در طول سال، شرکت سحر ۱۶۰,۰۰۰ ریال سود خالص اعلام و ۶۰,۰۰۰ ریال سود نقدی تقسیم کرده اسـت. اگر شرکت چیچک برای حساب سـرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه استفاده نماید، مانده حساب سرمایه‌گذاری در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰،.......... خواهد بود.

الف. ۳۰۰,۰۰۰ ریال    ب. ۳۲۵,۰۰۰ ریال    ج. ۴۰۰,۰۰۰ ریال    د. ۳۴۰,۰۰۰ ریال

۸ با استفاده از اطلاعات سؤال ۶، شرکت چیچک چه آرتیکلی بابت دریافت سود نقدی از شرکت سحر ایجاد می‌نماید؟
الف. بدهکار وجه نقد و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت سحر.
ب. بدهکار سود نقدی و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت سحر.
ج. بدهکار وجه نقد و بستانکار سرمایه‌گذاری در سهام.
د. بدهکار وجه نقد و بستانکار درآمد سود نقدی

۹ هنگامی شما بر یک شرکت دیگر کنترل دارید که:
الف. مالک بیش از ۵۰سهام یک شرکت باشید.
ب. مدیر عامل شرکت باشید.
ج. از روش ارزش ویژه استفاده نمایید.
د. مالکیت بیش از ۵۰٪از سهام شرکت را داشته باشید.

۱۰ کدام‌یک از عبارات زیر صحیح نیست؟ صورت‌های مالی تلفیقی برای ........ سودمند است.
الف. تعیین سودآوری شرکت‌های فرعی.
ب. تعیین سودآوری کل واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک.
ج. تعیین دامنه عملیات شرکت اصلی.
د. تعیین دامنه کل تعهدات واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک.

۱۱ مانده بدهکار سود تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری بلندمدت در ترازنامه به عنوان .............گزارش می‌شود.
الف. افزایش در حقوق صاحبان سهام.
ب. کاهش در حقوق صاحبان سهام.
ج. زیان در صورت سود و زیان.
د. زیان در صورت سود و زیان انباشته.

۱۲ سرمایه‌گذاری اوراق بدهی کوتاه‌مدت باید به سهولت قابل معامله بوده و انتظار می‌رود در .......... به فروش برسد.
الف. ۳ ماه از تاریخ خرید.
ب. سال مالی بعد یا چرخه عملیاتی، هرکدام کوتاه‌تر است.
ج. سال مالی بعد یا چرخه عملیاتی، هرکدام طولانی‌تر است.
د. چرخه عملیاتی.

## سؤالات

۱ به چه دلایلی شرکت‌ها در سپرده‌های بانکی سرمایه‌گذاری می‌کنند؟

۲ الف) بهای تمام‌شده یک سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت چیست؟ب) چه موقع سود تضمین شده اوراق مشارکت ثبت می‌شود؟

۳ آقای ملکی درباره سود و زیان‌های فروش سرمایه‌گذاری اوراق بدهی، سر در گم شده است. به آقای ملکی توضیح دهید، الف) چگونه سود یا زیان محاسبه می‌شود، و ب) چگونگی ارائه سود یا زیان سرمایه گذاری‌ها را بیان نمایید.

۴ شرکت اولادی اوراق مشارکت شرکت کیش به بهای تمام‌شده ۴۰,۰۰۰ ریال را به ۴۵,۰۰۰ ریال، شامل ۵۰۰ ریال سود تضمین شده تحقق یافته می‌فروشد. در آرتیکل فروش، سود حاصل از فروش ۵,۰۰۰ریال است. آیا این صحیح است؟

۵ بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری در سهام چیست؟

۶ شرکت آرام بابت تحصیل سهام شرکت کیانی، ۶۲,۰۰۰ ریال وجه نقد به علاوه ۱,۲۰۰ ریال حق‌الزحمه کارگزاری پرداخت می‌کند. چه ثبتی بابت این سرمایه‌گذاری باید صورت گیرد؟

۷ الف) چه موقع سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام عادی به روش ارزش ویژه صورت می‌گیرد؟ ب) بر اساس این روش چه موقع درآمد شناسایی می‌شود؟

۸ شرکت رجبی برای مالکیت ۳۰ درصدی‌اش در سهام عادی شرکت پناهی از روش ارزش ویژه استفاده می‌کند. در طی سال ۱۳۹۰، شرکت پناهی ۸۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش و ۱۰,۰۰۰ریال سود نقدی اعلام و تقسیم می‌کند. بابت این رویدادها، شرکت رجبی چه آرتیکلی در دفاتر خود ثبت می‌کند؟

۹ وقتی که مالکیت سرمایه گذار کمی کمتر از سطح ۵۰٪ است، شرکت سرمایه گذار و سرمایه پذیر به ترتیب چه نامیده می‌شوند؟

۱۰ تفاوت بین حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها در سهام به روش‌های بهای تمام‌شده و ارزش ویژه چیست؟

۱۱ صورت‌های مالی تلفیقی چیست؟

۱۲ هدف از گزارش‌گری سودهای تحقق نیافته برخی سرمایه گذاری‌های بلندمدت در بخش حقوق صاحبان سهام چیست؟

۱۳ عمده‌فروشی والایی مالک سهام شرکت کیمیایی است. والایی قصد دارد این سهام را برای مدت زمان نامحدودی نگهداری کند. آیا سرمایه گذاری در شرکت کیمیایی، را باید در طبقه سرمایه گذاری‌های کوتاه‌مدت گزارش کرد؟ چرا؟

## تمارین

ت ۱-۷ شـــرکت کافی سرمایه‌گذاری اوراق مشارکت را به مبلغ ۵۲,۰۰۰ ریال در ۱ فروردین ۱۳۹۰ خریداری کرده است. شـــرکت کافی ۲,۳۴۰ ریال سود تضمین‌شده نقدی در اول مهر ۱۳۹۰، دریافت کرده است. خرید سرمایه‌گذاری و دریافت سود تضمین‌شده را در دفتر روزنامه ثبت کنید. فرض کنید که هیچ‌گونه سود تضمین‌شده‌ای تحقق پیدا نکرده است.

ت ۲-۷ شرکت داودی ۱۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت موسوی را در اول آبان به مبلغ ۳۵۰۰۰ ریال به علاوه ۷۰۰ ریال حق‌الزحمه کارگزاری خریداری کرده است. در اول اسفند، شرکت داودی سرمایه‌گذاری در سهام را به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می‌فروشد. خرید و فروش سهام عادی را در دفتر روزنامه ثبت کنید.

ت ۳-۷ شرکت کثیری مالک ۲۵ ٪ سهام شرکت فراهانی است. شرکت فراهانی ۱۸۰,۰۰۰ ریال سود خالص برای سال جاری گزارش و ۵۰,۰۰۰ ریال سود سهام اعلام و پرداخت نمود. سهم شرکت کثیری از سود خالص و دریافت سود سهام شرکت فراهانی را ثبت کنید.

ت ۴-۷ بهای تمام‌شـــده اوراق بهادار ســـریع‌المعامله شرکت سپیدار در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، ۶۲,۰۰۰ ریال است، نحوه ارائه اوراق بهادار سریع‌المعامله و حساب‌های مرتبط با آن را در صورت‌های مالی نشان دهید.

ت ۵-۷ شـــرکت گوهـــری ســـرمایه‌گذاری بلندمـــدت در ســـهامی را بـــه بهـــای تمام‌شـــده ۷۲,۰۰۰ ریـــال نگهـــداری می‌کنـــد. در ۲۹ اســـفند ۱۳۹۰، ارزش منصفانـــه اوراق بهـــادار، ۶۶,۰۰۰ ریـــال اســـت. اگـــر ایـــن کاهـــش ارزش دائمـــی باشـــد، نحـــوه ارائـــه ایـــن ســـرمایه‌گذاری در صورت‌هـــای مالـــی چگونـــه اســـت؟

ت ۶-۷ شرکت گودرزی سرمایه‌گذاری بلندمدت زیر را دارد:

الف) ۱۰ ٪ســـهام عادی شـــرکت تندر به روش بهای تمام‌شـــده پس از کســـر ذخیره کاهش ارزش، به بهای تمام‌شده ۱۰۸,۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه ۱۱۵,۰۰۰ ریال، ب) ۳۰ ٪ســـهام عادی شـــرکت الی به روش تجدید ارزیابی به بهای تمام‌شده ۲۱۰,۰۰۰ ریال و مبلغ ارزیابی‌شده ۲۷۰,۰۰۰ ریال.

بخش سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت در ترازنامه را تهیه نمایید.

ت ۷-۷ آقای نوری در حال مطالعه برای آزمون حسابداری است و سؤالات زیر را درباره سرمایه‌گذاری‌ها طراحی نموده است.

۱ سه دلیلی که چرا شرکت‌ها سرمایه‌گذاری در اوراق سهام یا قرضه را خریداری می‌کنند، چیست؟

۲ چگونه ممکن است یک شرکت دارای وجه نقد مازادی باشد که به آن در عملیات خود نیاز ندارد؟

۳ انواع سرمایه‌گذاری ها، وقتی‌که سرمایه‌گذاری وجه نقد برای دوره زمانی کوتاه مدت باشد، چیست؟

۴ انواع سرمایه‌گذاری، وقتی‌که سرمایه‌گذاری وجه نقد برای ایجاد سود باشد، چیست؟

۵ انواع سرمایه‌گذاری در سهامی که یک سرمایه‌گذاری برای دلایل راهبردی باشد، کدامند؟

## مسائل

م ۱-۷ مبادلات زیر در ارتباط با اوراق مشارکت تحصیل شده به عنوان یک سرمایه‌گذاری به وسیله شرکت داوری است. سال مالی آن پایان ۲۹ اسفند است:

۱۳۹۰

۱ فروردین خرید ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق مشارکت، ۱۰ساله، ۸٪به ارزش اسمی از شرکت توسعه گاز.

۱ مهر دریافت سود تضمین‌شده ۶ ماهه اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.

۲۹ اسفند سود تضمین‌شده تحقق‌یافته اما دریافت‌نشده پایان سال اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.

(فرض کنید همه مبادلات و تعدیلات به‌طور مناسب ثبت شده است و تعداد اوراق مشارکت تحت تملک از ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ تا ۲۹ اسفند ۱۳۹۲، تغییر نمی‌کند).

۱۳۹۳

۱ فروردین دریافت سود تضمین‌شده ۶ماهه اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.

۱ فروردین فروش ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز به نرخ ۱۰۶ درصد. کارگزار ۶,۰۰۰ ریال بابت حق‌الزحمه کارگزاری و کمیسیون فروش کم کرده است.

۱ مهر دریافت سود تضمین‌شده ۶ماهه اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.

۲۹ اسفند سود تضمین‌شده تحقق‌یافته اما دریافت‌نشده پایان سال اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.

**خواسته‌ها**

الف) ثبت روزنامه مبادلات فهرست‌شده از سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۳

ب) فرض کنید که ارزش منصفانه اوراق مشارکت در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، ۲,۲۰۰,۰۰۰ریال است. این اوراق مشارکت به عنوان سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به روش تجدید ارزیابی طبقه‌بندی شده است. سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت و سود تضمین‌شده دریافتنی در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ را در ترازنامه نشان دهید. سود یا زیان تحقق‌یافته در کدام صورت‌های مالی گزارش می‌شود؟

م ۲-۷ در فروردین ۱۳۹۰، مدیریت شرکت نوبری به این نتیجه رسید که برای سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در اوراق مشارکت و سهام، وجه نقد کافی دارد. در طول سال، مبادلات زیر به وقوع پیوسته است:

۱ اردیبهشت خرید ۶۰۰ سهم شرکت هیتی به مبلغ ۳۱,۸۰۰ ریال به علاوه ۶۰۰ ریال هزینه کارگزاری.

۱ خرداد خرید ۸۰۰ سهم از سهام عادی پردیس به ۲۰,۰۰۰ ریال و ۴۰۰ ریال هزینه کارگزاری.

۱ تیر خرید ۵۰ ورقه قرضه، ۱۰۰۰ ریالی، ۷٪، روی به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال به علاوه ۱۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری. سود تضمین‌شده هر ۶ماه در اول تیر و اول دی قابل پرداخت است.

۱ مهر   دریافت سود تقسیمی ۶ ریال بابت هر سهم شرکت هیبتی.

۱ آبان   فروش ۲۰۰ سهم از سهام عادی هیبتی به مبلغ هر سهم ۵۸ ریال، منهای ۲۰۰ ریال هزینه کارگزاری.

۱ آذر   دریافت ۱ ریال سود تقسیمی بابت هر سهم از سهام عادی پردیس.

۱ دی   دریافت سود تضمین‌شده ۶ماهه اوراق مشارکت روی.

۱ بهمن  فروش اوراق مشارکت روی به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال منهای ۱۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری.

در ۲۹ اسفند، ارزش منصفانه سهام عادی هیبتی و پردیس، به ترتیب ۵۵ ریال و ۲۴ ریال برای هر سهم بود.

مطلوبست:

الف) ثبت روزنامه مبادلات و انتقال به حساب سرمایه‌گذاری اوراق مشارکت و سرمایه‌گذاری در سهام( از قالب T استفاده کنید).

ب) نحوه ارائه سرمایه‌گذاری‌ها را در ترازنامه در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ نشان دهید. همه اوراق بهادار به عنوان اوراق بهادار سریع‌المعامله جاری در نظر گرفته شده است.

ج) نحوه ارائه درآمد سرمایه‌گذاری‌ها را در صورت سود و زیان نشان دهید.

م ۳-۷  در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، شرکت رامین، اوراق بهادار زیر را در تملک خود داشته و آن‌ها را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت نگهداری می‌کند. اوراق بهادار به قصد نفوذ و یا کنترل سرمایه‌پذیر نگهداری نمی‌شود.

| سهام عادی | سهام | بهای تمام شده- ریال |
|---|---|---|
| شرکت صبوری | ۲,۰۰۰ | ۶۰,۰۰۰ |
| شرکت فرهادی | ۵,۰۰۰ | ۴۵,۰۰۰ |
| شرکت زمانی | ۱,۵۰۰ | ۳۰,۰۰۰ |

در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، کل ارزش منصفانه اوراق بهادار با بهای تمام‌شده آن‌ها برابر بوده است. در ۱۳۹۱، مبادلات زیر صورت گرفته است:

۱ مهر   دریافت ۱ ریال سود تقسیمی ۶ ماهه برای هر سهم از سهام عادی شرکت فرهادی.

۱ آبان   دریافت ۰/۵ ریال سود تقسیمی هر سهم از سهام عادی شرکت صبوری.

۱آذر   فروش ۱۵۰۰ سهم از سهام عادی شرکت فرهادی به مبلغ ۸ریال برای هر سهم منهای ۳۰۰ریال حق‌الزحمه کارگزاری.

۱ دی   فروش ۸۰۰ سهم از سهام عادی شرکت صبوری به مبلغ ۳۳ ریال برای هر سهم منهای ۵۰۰ ریال هزینه کارگزاری.

۱ بهمن  دریافت ۱ ریال سود تقسیمی هر سهم از سهام عادی شرکت زمانی.

۱۵ اسفند دریافت ۰/۵ ریال سود تقسیمی هر سهم از سهام عادی شرکت صبوری.

۲۹ اسفند دریافت ۱ ریال سود تقسیمی شش‌ماهه هر سهم از سهام عادی شرکت فرهادی.

در ۲۹ اسفند، ارزش منصفانه هر از سهام عادی، شرکت صبوری ۳۲ ریال، شرکت فرهادی ۸ ریال، و شرکت زمانی ۱۸ ریال بود.

مطلوبست:

الف) ثبت روزنامه مبادلات ۱۳۹۱ و انتقال به حساب سرمایه‌گذاری در سهام( از شکل T استفاده کنید).

ب) در صورتی که سهام به روش تجدید ارزیابی طبقه‌بندی شوند، نحوه ارائه سرمایه گذاری‌ها در ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ را در ترازنامه نشان دهید. در این تاریخ شرکت رامین ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال سهام عادی و ۱,۰۰۰,۰۰۰ سود انباشته دارد.

م ۴-۷ سروری ۳۰٪ از سهام عادی منتشره شرکت نیک دل را در ۱ فروردین ۱۳۹۰ با پرداخت ۸۰۰,۰۰۰ ریال بابت ۴۵۰۰۰ سهم، تحصیل نمود. نیک دل ۰/۳ ریال سود تقسیمی برای هر سهم در ۱۵ خرداد، ۱۵ شهریور، ۱۵ آذر و ۱۵ اسفند ۱۳۹۰، اعلام و پرداخت نمود. نیک دل ۳۲۰,۰۰۰ ریال سود خالص سال گزارش نمود. در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، ارزش بازار سهام عادی نیک دل ۲۴ ریال برای هر سهم است.

مطلوبست:

الف) ثبت‌های روزنامه را برای سروری را در ۱۳۹۰ تهیه کنید. فرض کنید سروری نفوذ مؤثری بر نیک دل ندارد.(از روش بهای تمام شده استفاده کنید و فرض کنید که سهام عادی نیک دل باید به عنوان اوراق بهادار سریع المعامله جاری طبقه‌بندی شود).

ب) ثبت‌های روزنامه را برای سروری سروز را در ۱۳۹۰ تهیه کنید. فرض کنید سروری نفوذ مؤثری بر نیک دل دارد. از روش ارزش ویژه استفاده کنید.

ج) مانده‌های حساب ترازنامه و صورت سود و زیان را در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ بر اساس هر روش حسابداری نشان دهید.

# فصل ۸

# بدهی‌ها و تعهدات

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعهٔ این فصل باید بتوانند:

۱ بدهی‌ها و تعهدات را تعریف کنید.

۲ نحوه طبقه‌بندی بدهی‌ها را تشریح کنید.

۳ چگونگی شناسایی بدهی‌ها را توضیح دهید.

۴ نحوه گزارش بدهی‌های جاری را در ترازنامه توضیح دهید.

۵ انواع بدهی‌های بلند مدت را بیان کنید.

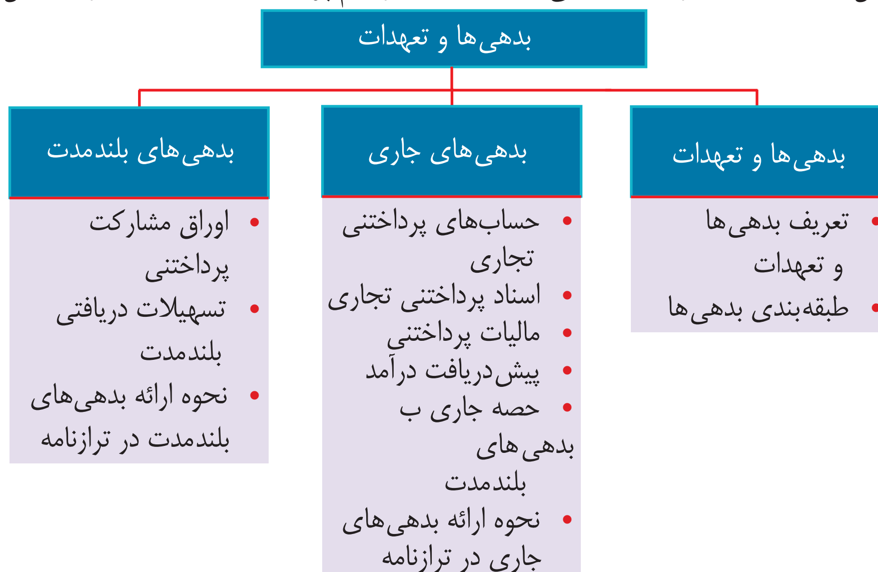
۶ حسابداری و محاسبات اوراق مشارکت را توضیح دهید.

۷ حسابداری تسهیلات و اسناد پرداختنی بلندمدت را توضیح دهید.

۸ نحوه ارائه بدهی‌های بلندمدت را در ترازنامه تشریح کنید.

## مروری بر فصل

بدهی‌ها تشـکیل‌دهنده یکی از سه عنصر معادله اساسی حسابداری هستند. از این رو، نحوه حسابداری و افشای صحیح این اقلام از ترازنامه، از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است. در حالی که سهم بدهی‌ها در تأمین مالی دارایی‌های بسیاری از شرکت‌ها، بیش از بخش حقوق صاحبان سرمایه است، بر اهمیت شناسایی، اندازه‌گیری و ثبت صحیح بدهی‌ها افزوده می‌شود. همانند دارایی‌ها، بخش بدهی‌های ترازنامه نیز از اقلام متعدد و با ویژگی‌های متفاوتی تشکیل شده است. هم‌چنین، بدهی‌ها نیز به دو گروه کلی بدهی‌های جاری و بدهی‌های بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند. آگاهی از این نکته که بسیاری از بدهی‌ها در سمت چپ ترازنامه، قرینه دارایی‌ها در سمت راست ترازنامه می‌باشند، باعث می‌شود بر جذابیت مطالعه این اقلام مهم ترازنامه افزوده شود و به یادگیری نحوه عمل حسابداری کمک خواهد کرد. برای مثال، حساب‌های پرداختنی تجاری قرینه کاملی از حساب‌های دریافتنی تجاری می‌باشند و از خرید نسیه کالا و خدمات ایجاد می‌شوند. به عنوان مثالی دیگر، پیش‌دریافت درآمد، قرینه پیش‌پرداخت هزینه است و از دریافت زودهنگام وجه خدمات ارائه نشده ایجاد می‌شود. در این فصل به نحوهٔ عمل حسابداری در مواجهه با بدهی‌ها و تعهدات خواهیم پرداخت. ساختار و محتوای فصل به‌صورت زیر است:



# مفاهیم بدهی‌ها و تعهدات

## بدهی‌ها

**هدف مطالعهٔ ۱**

بدهی‌ها و تعهدات را تعریف کنید.

پاسخ به سؤال «بدهی چیست؟» ساده نیست. نخستین گام در تعریف بدهی، آشنایی با تعریف دارایی است. ساده‌ترین و در عین حال کاربردی‌ترین تعریف از یک دارایی آن است که بگوییم، **دارایی‌ها** منافع اقتصادی آتی هستند. هر چیزی که برای یک واحد تجاری دارای منافع اقتصادی آتی باشد، می‌تواند جزء دارایی‌های آن واحد تجاری تلقی شود. با این تعریف از دارایی، می‌توان بدهی را به سادگی به‌صورت زیر تعریف کرد: **بدهی**، **تعهد واحد تجاری مبنی بر خروج دارایی ها (منافع اقتصادی آتی) است**. راه دیگر تعریف بدهی آن است که گفته شود، بدهی عبارت است از **ادعای بستانکاران (طلبکاران) واحد تجاری نسبت به دارایی‌های شرکت**. برای تفکیک یک بدهی از سایر عناصر صورت‌های مالی، به ویژه حقوق صاحبان سرمایه، سه شرط وجود دارد:

۱ در زمان کنونی، تعهدی مبنی بر انتقال (خروج) دارایی‌ها از واحد تجاری به بستانکاران در آینده وجود داشته باشد.

۲ واحد تجاری ملزم باشد به تعهد خود عمل کند.

۳ معامله یا رویدادی که باعث ایجاد تعهد می‌شود، رخ داده باشد.

## تعهدات

آنچه از تعریف بدهی برمی‌آید آن است که بدهی، یک تعهد غیرقابل اجتناب است. **تعهدات** خود به سه دسته طبقه‌بندی می‌شوند:

۱ **تعهدات قانونی.** تسویه (پرداخت) بدهی‌های ناشی از این گونه تعهدات از نظر قانون الزامی است. برای مثال پرداخت مالیات بر درآمد از نظر قانون، الزامی است. یک شرکت تا زمانی که مالیات بر درآمد خود را پرداخت نکرده است، در ترازنامه خود یک بدهی قانونی تحت عنوان مالیات پرداختنی شناسایی می‌کند.

۲ **تعهدات قراردادی.** تعهدات قراردادی موجب ایجاد بدهی‌های قراردادی می‌شوند. برای مثال، انعقاد قرارداد فروش کالا به مشتری و اخذ پیش‌دریافت فروش از مشتری، باعث می‌شود، شرکت یک بدهی ناشی از تعهدات قراردادی با نام پیش‌دریافت درآمد فروش در دفاتر خود شناسایی کند.

۳ **تعهدات عرفی-اخلاقی.** بر خلاف بدهی‌های ناشی از تعهدات قانونی و قراردادی که در آن مدارکی مبنی بر وجود تعهد، حضور دارد، بدهی‌های ناشی از تعهدات عرفی-اخلاقی براساس روابط غیررسمی (نانوشته) در فعالیت‌های تجاری ایجاد می‌شوند. برای مثال، هنگامی که شرکتی کالاهایی را به صورت نسیه خریداری می‌کند و درقبال آن چک یا سفته صادر نمی‌کند، یک تعهد (بدهی) عرفی-اخلاقی ایجاد کرده است.

# طبقه‌بندی بدهی‌ها

**هدف مطالعهٔ ۲**

نحوهٔ طبقه‌بندی بدهی‌ها را تشریح کنید.

یکی دیگر از ویژگی‌های بدهی که در تعریف بدهی نیز بیان می‌شود، این است که بدهی‌ها در **آینده** تسویه (پرداخت) می‌شوند. بنابراین، **تاریخ پرداخت بدهی** یکی از خصوصیات مهم بدهی است. برخی از بدهی‌ها باید درمدت زمان

کوتاهی تسویه شوند. بنابراین در آینده‌ای نه چندان دور، بخشی از دارایی‌های شرکت برای تسویه این بدهی‌ها از شرکت خارج می‌شوند. برخی دیگر از بدهی‌ها، در فاصله زمانی طولانی‌تر تسویه می‌شوند. بنابراین، در دوره جاری، مقدار دارایی‌های شرکت را چندان تحت تأثیر قرار نمی‌دهند. با توجه به این مطلب، تفکیک و طبقه‌بندی بدهی‌ها برای واحدهای تجاری اهمیت زیادی دارد. به طور کلی بدهی‌ها به دو دسته طبقه‌بندی می‌شوند: ۱) بدهی‌های جاری و ۲) بدهی‌های غیرجاری و بلندمدت

| هدف مطالعهٔ ۳ |
| --- |
| چگونگی شناسایی بدهی‌ها را توضیح دهید. |

## بدهی‌های جاری

**بدهی جاری**، تعهدی است که دارای دو خصوصیت کلیدی است: **۱) شرکت این بدهی را ظرف یک‌سال یا یک چرخه عملیاتی، هرکدام طولانی‌تر است، تسویه می‌کند و ۲) شرکت به طور منطقی انتظار دارد این بدهی‌ها را از طریق دارایی‌های جاری خود و یا از طریق ایجاد یک بدهی جاری دیگر، تسویه کند.** بدهی‌هایی که هر دو خصوصیت فوق را به‌صورت هم‌زمان نداشته باشند، به عنوان **بدهی‌های غیرجاری (بلندمدت)** طبقه‌بندی می‌شوند.

گروه بدهی‌های جاری اغلب شامل اقلام زیر است: اسناد پرداختنی تجاری، حساب‌های پرداختنی تجاری، پیش‌دریافت درآمد، مالیات پرداختنی (ذخیره مالیات)، حقوق و دستمزد پرداختنی و سود تضمین‌شده پرداختنی.

### حساب‌های پرداختنی تجاری

**حساب‌های پرداختنی تجاری**، از خرید کالا یا دریافت خدمات به صورت نسیه ایجاد می‌شوند. یکی از ویژگی‌های حساب‌های پرداختنی تجاری آن است که شرکت در قبال کالای خریداری شده، **سند بدهی**، مانند چک یا سفته، به فروشنده ارائه نمی‌دهند. این‌گونه بدهی‌ها را **بدهی‌های دفتری** نیز می‌نامند. زیرا فقط در دفاتر حسابداری خریدار و فروشنده ثبت می‌شوند. ویژگی دیگر حساب‌های پرداختنی تجاری، آن است‌که این بدهی‌ها ظرف **یک‌سال** از تاریخ ترازنامه تسویه خواهند شد. بنابراین در گروه بدهی‌های جاری نشان داده می‌شوند.

برای تشریح نحوه حسابداری حساب‌های پرداختنی تجاری، فرض کنید، **شرکت بازرگانی صدر**، در تاریخ ۱خرداد ۱۳۹۰ کالاهایی به ارزش ۱۰ میلیون ریال را به صورت نسیه از شرکت مازندران خریداری کرد. این رویداد مالی سبب می‌شود، یک بدهی به مبلغ ۱۰ میلیون ریال برای شرکت صدر ایجاد شود. حسابدار شرکت صدر، این رویداد را بـه صورت زیر در دفتر روزنامه ثبت می‌کند:

| | | | |
| --- | --- | --- | --- |
| ۱ خرداد | موجودی کالا | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | حساب‌های پرداختنی تجاری | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت خرید نسیه کالا از شرکت مازندران) | | |

این رویداد مالی معادله اساسی حسابداری را به‌صورت زیر تحت تأثیر قرار می‌دهد.

| | دارایی‌ها | = | بدهی‌ها | + | حقوق صاحبان سرمایه |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| موجودی کالا: | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ریال+ | | | | |
| حساب‌های پرداختنی تجاری: | | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰+ | | |

تصویر ۱ـ۸ معادله حسابداری

### اسناد پرداختنی تجاری

شرکت‌ها آن‌دسته از تعهدات خود را که در ازای آن یک سند بدهی به بستانکار ارائه داده‌اند، تحت عنوان **اسناد پرداختنی** ثبت می‌کنند. اگر این سند بدهی در ازاء خرید کالا یا دریافت خدمات صادرشده باشد، **اسناد پرداختنی تجاری** نامیده می‌شود. **هنگامی که یک سند بدهی، ظرف یک‌سال از تاریخ ترازنامه سررسید می‌شود، این بدهی در گروه بدهی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شود.** تفاوت اسناد پرداختنی و حساب‌های پرداختنی آن است که اسناد پرداختنی برای بستانکار، ضمانت قانونی قوی‌تری مبنی بر وصول مطالبات فراهم می‌آورد. از این رو، در مبادلات تجاری استفاده از اسناد بدهی نسبت به حساب‌های دفتری متداول‌تر است.

تفاوت دیگر اسناد پرداختنی با حساب‌های پرداختنی در آن است که معمولاً حساب‌های پرداختنی ظرف مدت زمان کوتاه‌تری تسویه می‌شود و از اسناد پرداختنی برای معاملات با سررسید طولانی‌تر استفاده می‌شود. برای مثال، **حساب‌های پرداختنی تجاری اغلب برای خریدهایی استفاده می‌شود که ظرف ۳۰ تا ۶۰ روز باید بهای کالای خریداری‌شده پرداخت شود. اما از اسناد پرداختنی در آن‌دسته از معاملات تجاری استفاده می‌شود که مهلت تسویه طولانی‌تر از ۶۰ روز پس از تاریخ انجام معامله است.** ویژگی مدت‌دار بودن معاملاتی که از طریق اسناد پرداختنی تسویه می‌شود، باعث می‌شود، موضوع سود تضمین‌شده در رابطه با اسناد پرداختنی مطرح شود.

برای مثال، فرض کنید در تاریخ ۱۵خرداد شرکت صدر با شرکت خزر توافق نماید بدهی خود را از طریق یک فقره سفته بدون سود تضمین‌شده، به تاریخ سررسید ۱۵شهریور، تسویه نماید. با فرض نرخ سود تضمین‌شده ۱۶درصد، رویداد فوق از طریق آرتیکل زیر در دفاتر شرکت صدر ثبت می‌شود.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۵ خرداد | حساب‌های پرداختنی تجاری | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | کسر اسناد پرداختنی | ۴۰۰,۰۰۰* | |
| | اسناد پرداختنی تجاری | | ۱۰,۴۰۰,۰۰۰** |
| | (تسویه حساب‌های پرداختنی از طریق اسناد پرداختنی) | | |

* مدت سند بدهی × نرخ سالانه سود تضمین‌شده × ارزش اسمی بدهی = سود تضمین‌شده

$$۴۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} = \frac{۳}{۱۲} \times \frac{۱۶}{۱۰۰} \times ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

** سود تضمین‌شده + ارزش اسمی بدهی = مبلغ سند پرداختنی

$$۱۰,۴۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} = ۴۰۰,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

**کسر اسناد پرداختنی**، یک حساب کاهنده بدهی (اسناد پرداختنی ) است که در ترازنامه زیر اسناد پرداختنی نوشته شده و از آن کسر می‌شود تا خالص اسناد پرداختنی محاسبه شود. از آنجاکه در تاریخ ایجاد

بدهی (۱۵ خرداد)، سود تضمین‌شده اسناد پرداختنی به وقوع نه‌پیوسته است، اما اسناد پرداختنی به مبلغ جمع اصل بدهی و سود تضمین‌شده صادر می‌شود، از حساب کسر اسناد پرداختنی برای نمایش سود تضمین‌شده تحقق‌نیافته استفاده می‌شود. تصویر ۲–۸، نحوه ارائه اسناد پرداختنی شرکت صدر را در تاریخ ۱۵ خرداد نمایش می‌دهد.

شرکت صدر
ترازنامه (ناقص)
۱۵ خرداد ۱۳۹۰

| | | |
|---|---|---|
| بدهی‌های جاری | | |
| حساب‌های پرداختنی تجاری | | ۵۴,۶۸۰,۰۰۰ |
| اسناد پرداختنی تجاری | ۱۰,۴۰۰,۰۰۰ | |
| کسر اسناد پرداختنی | ۴۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل بدهی‌های جاری | | ۶۴,۶۸۰,۰۰۰ |

تصویر ۲–۸ نحوه ارائه اسناد پرداختنی در ترازنامه

درتاریخ ۱۵شهریور(سررسید سند پرداختنی)، با وصول سند پرداختنی توسط شرکت مازندران، آرتیکل زیر در دفاتر شرکت صدر ثبت می‌شود.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۵شهریور | اسناد پرداختنی تجاری | ۱۰,۴۰۰,۰۰۰ | |
| | نقد و بانک | | ۱۰,۴۰۰,۰۰۰ |
| | (تسویه سند پرداختنی– شرکت مازندران) | | |
| | هزینه سود تضمین شده | ۴۰۰,۰۰۰ | |
| | کسر اسناد پرداختنی | | ۴۰۰,۰۰۰ |
| | (شناسایی هزینه سود تضمین‌شده تحقق یافته) | | |

در تاریخ ۱۵ شهریور، هم‌زمان با سررسید اسناد پرداختنی، سود تضمین‌شده سه‌ماهه اسناد پرداختنی تحقق می‌یابد. در نتیجه، شرکت صدر باید از یک‌سو، هزینه سود تضمین‌شده را شناسایی نماید و از سوی دیگر، مانده‌بدهی را در دفاتر خود تعدیل نماید. این عمل از طریق بدهکار کردن هزینه سود تضمین‌شده و بستانکار کردن حساب کسر اسناد پرداختنی صورت می‌گیرد، که نحوه انجام آن در آرتیکل فوق، نشان داده شده است.

### مالیات پرداختنی

شرکت‌های بازرگانی در فرایندهای تجاری با دو نوع مالیات مواجه هستند؛ **مالیات و عوارض بر ارزش‌افزوده و مالیات بر درآمد**. بسیاری از کالاهایی که خریداری می‌کنیم، مشمول **مالیات و عوارض بر ارزش افزوده** است. فروشندگان به نمایندگی از سازمان امور مالیاتی، مالیات و عوارض بر ارزش‌افزوده را از خریداران دریافت می‌کنند و به صورت دوره‌ای (ماهانه، فصلی یا سالانه) به حساب این سازمان واریز می‌نمایند.

براساس قوانین و مقررات مالیاتی فعلی، فروشندگان مکلفند ۱/۵درصد مالیات بر ارزش‌افزوده و ۱/۵درصد

عوارض بر ارزش‌افزوده را نسبت به مبلغ فروش، از خریداران دریافت نمایند و وجه مزبور را پس از کسر مبالغ پرداختنی در زمان خرید کالا، به حساب مربوطه، نزد سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. برای مثال، فرض کنید شرکت بازرگانی صدر مقداری از کالای خود به ارزش ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به انضمام ۳ درصد مالیات و عوارض بر ارزش‌افزوده را به فروش رسانده است. این رویداد به نحو زیر در دفاتر شرکت ثبت می‌شود:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | نقد و بانک | ۲۰,۶۰۰,۰۰۰** | |
| | درآمد فروش | | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی | | ۳۰۰,۰۰۰* |
| | عوارض بر ارزش افزوده پرداختنی | | ۳۰۰,۰۰۰* |
| | (ثبت فروش کالا به همراه مالیات و عوارض بر ارزش افزوده) | | |

* ۱/۵ ٪ × قیمت فروش کالا = مالیات و عوارض بر ارزش افزوده

$$۳۰۰,۰۰۰\text{ریال} = \frac{۱/۵}{۱۰۰} \times ۲۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات بر ارزش افزوده + عوارض بر ارزش افزوده + قیمت فروش کالا = وجه دریافتی از خریدار**

۲۰,۶۰۰,۰۰۰ریال=۳۰۰,۰۰۰+۳۰۰,۰۰۰+۲۰,۰۰۰,۰۰۰

حسابداران اغلب وجوه دریافتی بابت مالیات و عوارض بر ارزش‌افزوده را در حساب مالیات بر ارزش‌افزوده پرداختنی ثبت می‌کنند.

دومین نوع بدهی مالیاتی شرکت‌ها، مالیات بر درآمد پرداختنی است. در پایان دوره مالی، شرکت‌ها پس از اندازه‌گیری سود مشمول مالیات، باید اظهارنامه مالیاتی را تکمیل و **مالیات بر درآمد** خود را اندازه‌گیری و شناسایی نماید. تا زمانی‌که مالیات بردرآمد به حساب مربوطه نزد سازمان امور مالیاتی واریز نشده است، یک بدهی تحت عنوان مالیات بر درآمد پرداختنی در دفاتر شرکت شناسایی خواهد شد. برای مثال، فرض کنید در پایان اسفند ۱۳۹۰،شرکت بازرگانی صدر سود مشمول مالیات خود را ۲۰۰ میلیون ریال تعیین کرده است. با فرض نرخ مالیات بردرآمد ۱۰ درصد، حسابدار شرکت آرتیکل زیر را در دفاتر ثبت خواهد کرد.

| | | | |
|---|---|---|---|
| | خلاصه سود و زیان | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۲۹ اسفند | مالیات بر درآمد پرداختنی | | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت مالیات بر عملکرد سال ۱۳۹۰) | | |

نرخ مالیات بر درآمد× سود مشمول مالیات = مالیات بر عملکرد

$$۲۰,۰۰۰,۰۰۰\text{ریال} = \frac{۱۰}{۱۰۰} \times ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، شرکت‌ها باید ظرف مهلت قانونی مقرر، بدهی‌های مالیاتی خود را تسویه نمایند. شرکت صدر ظرف مهلت قانونی مقرر باید بدهی مربوط به مالیات بر عملکرد خود را پرداخت نماید. در آن زمان، شرکت صدر از طریق آرتیکل زیر تسویه بدهی مزبور را ثبت خواهد کرد.

| | | | |
|---|---|---|---|
| تاریخ | مالیات بر درآمد پرداختنی | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد | | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت تسویه بدهی مربوط به مالیات بر عملکرد سال ۱۳۹۰) | | |

**پیش‌دریافت درآمد**

یک شرکت بیمه، مانند بیمه آسیا، در زمان انعقاد قراردادهای پوشش بیمه‌ای، مبلغ حق بیمه را از مشتریان خود دریافت می‌نمایند. هم‌چنین شرکت‌های هواپیمایی وجه بلیت‌های خود را مدتی قبل از ارائه خدمات پرواز از مشتریان دریافت می‌نمایند. هر دوی این شرکت‌ها از طریق این نوع معاملات، پیش‌دریافت درآمد کسب کرده‌اند. **پیش‌دریافت درآمد**، نشان‌دهنده درآمدهایی است که وجه مربوط به آن دریافت شده، اما کالا یا خدماتی به مشتریان ارائه نشده است. از آن جا که **در این نوع معاملات فرایند کسب درآمد کامل نشده است**، شرکت‌ها وجوه دریافتی را به عنوان یک بدهی، در حساب پیش‌دریافت درآمد ثبت می‌کنند. زمانی‌که کالا یا خدمات مربوط به وجه دریافت‌شده به مشتریان ارائه گردید، حساب پیش‌دریافت درآمد از دفاتر خارج شده و حساب درآمد شناسایی می‌شود. به‌این ترتیب حسابداری پیش‌دریافت درآمد در بردارنده دو مرحله جداگانه است:

۱ هنگامی‌که شرکت وجه پیش‌دریافت درآمد را دریافت می‌کند، حساب وجه نقد خود را بدهکار و یک حساب بدهی جاری با عنوان پیش‌دریافت درآمد را بستانکار می‌کند.

۲ هنگامی‌که فرایند کسب درآمد کامل شد (کالا یا خدمات به مشتری ارائه شد) حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار و حساب درآمد بستانکار می‌شود.

برای مثال، فرض کنید که شرکت **بیمه البرز** در تاریخ ۱تیر ۱۳۹۰، بابت ارائه خدمات پوشش بیمه آتش‌سوزی، مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال از مشتری خود دریافت کرده است. آرتیکل زیر بابت دریافت پیش‌دریافت درآمد در دفاتر شرکت بیمه البرز ثبت می‌شود.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ تیر | نقد و بانک | ۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | پیش‌دریافت درآمد | | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت پیش‌دریافت درآمد) | | |

درتاریخ ۱تیر، فرایند کسب درآمد برای شرکت بیمه البرز کامل نشده است. زیرا، در این تاریخ بابت پوشش خطر آتش‌سوزی خدماتی به مشتری خود ارائه نداده است. در تاریخ ۳۰ آذر، با طی شدن دوره زمانی مربوط به قرارداد بیمه، فرایند کسب درآمد برای شرکت بیمه البرز کامل شده است. بنابراین، شرکت البرز درآمد حاصل از ارائه خدمات را شناسایی می‌کند و بدهی پیش‌دریافت درآمد را از دفاتر خود خارج می‌کند.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ۳۰ آذر | پیش‌دریافت درآمد | | ۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | درآمد ارائه خدمات بیمه‌ای | | | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (شناسایی درآمد و حذف حساب پیش‌دریافت) | | | |

**حصه جاری بدهی‌های بلندمدت**

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، بدهی‌هایی که ظرف یک‌سال پس از تاریخ ترازنامه تسویه می‌شوند، باید در بخش بدهی‌های جاری، طبقه‌بندی و گزارش شوند. بنابراین، آن قسمت از بدهی‌های بلندمدتی که در دوره مالی بعدی سررسید خواهند شد، در تاریخ ترازنامه باید به عنوان بدهی‌های جاری طبقه‌بندی شوند. **حصه جاری بدهی‌های بلندمدت**، به تمام یا بخشی از بدهی‌های بلندمدت اشاره دارد که در دوره مالی بعدی سررسید خواهند شد. برای مثال، فرض کنید شرکت صدر وامی ۵ ساله به مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال در ابتدای سال ۱۳۹۰ دریافت کرده است. شرکت صدر باید از ابتدای سال بعد هرساله مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ریال از این وام را تسویه نماید. بنابراین، شرکت صدر در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، هنگام تهیه ترازنامه مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ از این وام را در گروه بدهی‌های جاری تحت‌عنوان حصه جاری بدهی‌های بلندمدت گزارش می‌کند. ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهی باقی‌مانده از این وام تحت سرفصل بدهی‌های بلندمدت گزارش می‌شود.

شرکت صدر
ترازنامه
۲۹ اسفند ۱۳۹۰

بدهی‌ها

| | | |
|---|---|---|
| بدهی‌های جاری | | |
| حساب‌های پرداختنی تجاری | ۳۴,۴۵۰,۰۰۰ | |
| اسناد پرداختنی تجاری | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| حصه جاری بدهی‌های بلندمدت | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| کل بدهی‌های جاری | | ۶۴,۴۵۰,۰۰۰ |
| بدهی‌های غیر جاری | | |
| تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | |

تصویر ۳-۸ نحوه ارائه حصه جاری بدهی‌های بلندمدت

**مثال!**

به سؤالات زیر پاسخ دهید.

الف. اگر شرکت سرخس در تاریخ ۱ آذر ۱۳۹۰، در قبال صدور سفته ای ۶ماهه با نرخ سود تضمین‌شده ۱۲درصد، مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال وام دریافت کند، تا تاریخ ۲۹ اسفند، چه مبلغی بابت هزینه سود تضمین‌شده تحقق یافته است؟ آرتیکل‌های لازم در تاریخ ۱ آذر ۱۳۹۰، ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ و ۱ خرداد ۱۳۹۱ را ارائه کنید.

ب. اگر قیمت کالایی ۱,۰۰۰,۰۰۰ریال و نرخ مالیات برارزش افزوده ۳ درصد باشد، وجه دریافتی از مشتری چه مبلغی

است؟مالیات برارزش‌افزوده پرداختنی چه مبلغی خواهد شد؟ آرتیکل ثبت فروش را ارائه کنید.

ج. اگر در تاریخ ۱ بهمن ۱۳۹۰، مبلغ ۱۵۰میلیون ریال بابت اجاره ۳ماه آینده ساختمانی دریافت شود، مبلغ درآمد تحقق یافته و پیش‌دریافت درآمد در تاریخ ۲۹ اسفند، چه مبلغی خواهد بود؟ آرتیکل‌های مربوط به این رویداد را در تاریخ‌های ۱ بهمن۱۳۹۰، ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ و ۱ اردیبهشت ۱۳۹۱، ارائه کنید.

**پاسخ:**

الف) ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال = ۴/۱۲ × ۱۲/۱۰۰ × ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال = هزینه تحقق‌یافته سود تضمین‌شده

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | وجه نقد | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱ آذر | اسناد پرداختنی | | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت وام در قبال صدور سفته) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | هزینه سود تضمین‌شده | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۲۹ اسفند | سود تضمین‌شده پرداختنی | | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی سود تضمین‌شده تحقق‌یافته) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۱ | سود تضمین‌شده پرداختنی | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱ خرداد | هزینه سود تضمین‌شده | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | اسناد پرداختنی | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجوه نقد | | ۵۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت تسویه وام و سود تضمین‌شده) | | |

* ۱۰,۰۰۰,۰۰۰= ۲/۱۲ × ٪۱۲ ×۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰= هزینه تحقق یافته سود تضمین شده برای ۲ ماه باقی مانده

ب) ۱,۰۳۰,۰۰۰ریال = (۳٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰ریال) + ۱,۰۰۰,۰۰۰ریال = وجه دریافتی از مشتری

۳۰,۰۰۰ریال = ۳٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰ریال = مالیات بر ارزش‌افزوده پرداختنی

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | وجه نقد | ۱,۰۳۰,۰۰۰ | |
| ۱ خرداد | مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی | | ۳۰,۰۰۰ |
| | فروش کالا | | ۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (فروش کالا به همراه مالیات بر ارزش‌افزوده) | | |

ج) ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ریال = ۲/۳ × ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ریال = درآمد تحقق‌یافته اجاره

۵۰,۰۰۰,۰۰۰ریال = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ − ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = پیش‌دریافت درآمد

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | وجه نقد | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱ بهمن | پیش‌دریافت اجاره | | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت وصول پیش‌دریافت اجاره) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | پیش‌دریافت اجاره | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۲۹ اسفند | درآمد اجاره | | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی درآمد اجاره تحقق‌یافته) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | پیش‌دریافت اجاره | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱ اردیبهشت | درآمد اجاره | | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی درآمد اجاره تحقق‌یافته) | | |

## ارائهٔ بدهی‌های جاری در صورت‌های مالی

**هدف مطالعهٔ ۴**

نحوهٔ گزارش بدهی‌های جاری را در ترازنامه توضیح دهید.

بدهی‌های جاری، نخستین اقلامی هستند که در ترازنامه تحت سرفصل بدهی‌ها، ارائه می‌شوند. هرگروه اصلی از بدهی‌های جاری باید به‌صورت جداگانه ارائه شود. علاوه برآن شرکت‌ها باید محدودیت‌های بااهمیت مربوط به بدهی‌های خود، از جمله اسناد پرداختنی را به همراه دیگر اطلاعات کلیدی مربوط به اقلام تشکیل‌دهنده هر گروه از بدهی‌های جاری، در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی خود افشا کنند.

شرکت‌ها به ندرت بدهی‌های جاری خود را به ترتیب نقدینگی (سررسید) ارائه می‌کنند. زیرا در هرگروه از بدهی‌های جاری، اقلامی با سررسیدهای متفاوت وجود دارد. برای مثال، در بخش اسناد تجاری پرداختنی، چک‌ها و سفته‌های با سررسیدهای متفاوت وجود دارد. یک روش متداول برای ارائه بدهی‌های جاری، فهرست‌کردن آن‌ها، به ترتیب مبلغ هرگروه از بدهی‌های جاری است. به این ترتیب، ابتدا بدهی‌های جاری با مبلغ بزرگ‌تر ارائه می‌شوند. هم‌چنین، برخی شرکت‌ها صرف‌نظر از مبلغ بدهی یا تاریخ سررسید، بدهی‌های جاری را براساس انعطاف‌پذیری شرکت در پرداخت بدهی ارائه می‌کنند. در نتیجه این روش، مالیات پرداختنی را به عنوان نخستین گروه بدهی‌های جاری گزارش می‌کنند. پس از آن اسناد پرداختنی (از جمله حصه جاری بدهی‌های بلندمدت) و در نهایت حساب‌های پرداختنی و پیش‌دریافت درآمد ارائه می‌شوند. در ترازنامه نمونه زیر، بدهی‌های جاری به ترتیب انعطاف‌پذیری شرکت در پرداخت بدهی، ارائه شده است.

شرکت نمونه
ترازنامه
۲۹ اسفند ۱۳۹۰
(ارقام به میلیون ریال)

| | |
|---|---|
| **دارایی‌ها** | |
| دارایی‌های جاری | ۲۵,۴۷۷ |
| دارایی‌های ثابت مشهود | ۹,۹۹۷ |
| سایر دارایی‌های غیر جاری | ۲۰,۶۵۸ |
| کل دارایی‌ها | ۵۶,۱۳۲ |
| **بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام** | |
| بدهی‌های جاری | |
| تسهیلات دریافتی کوتاه‌مدت | ۵,۴۶۸ |
| اسناد و حساب‌های پرداختنی تجاری | ۴,۷۲۳ |
| هزینه‌های معوق | ۳,۱۷۸ |
| حقوق و دست‌مزد پرداختنی | ۱,۱۲۶ |
| پیش‌دریافت درآمد | ۱,۴۴۲ |
| سود سهام پرداختنی | ۱,۱۷۶ |
| حصه جاری بدهی‌های بلندمدت | ۵,۱۳۲ |
| کل بدهی‌های جاری | ۲۲,۲۴۵ |
| بدهی‌های غیرجاری | ۲۵,۰۰۴ |
| کل بدهی‌ها | ۴۷,۲۴۹ |
| حقوق صاحبان سهام | ۸,۸۸۳ |
| کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام | ۵۶,۱۳۲ |

تصویر ۴–۸ نحوه ارائه بدهی‌ها در ترازنامه

## بدهی‌های بلندمدت

**هدف مطالعهٔ ۵**

انواع بدهی‌های بلندمدت را بیان کنید.

**بدهی بلندمدت**، عبارت است از:چشم‌پوشی از منافع اقتصادی در آینده، در نتیجه تعهدات فعلی که در طی یک‌سال پس از تاریخ ترازنامه پرداخت خواهند شد. اوراق مشارکت پرداختنی، اسناد پرداختنی بلندمدت، تسهیلات پرداختنی بلندمدت، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان و بدهی‌های مربوط به اجاره به شرط تملیک بلندمدت، نمونه‌هایی از بدهی‌های بلندمدت است.

ماهیت بدهی‌های بلندمدت (به ویژه وام‌های دریافتی بلندمدت و اوراق مشارکت پرداختنی بلندمدت)، به گونه‌ای است که پیش از ایجاد به تصویب هیئت مدیره و سهام داران نیاز دارد. معمولاً بدهی‌های بلندمدت به همراه خود، تعهدات و محدودیت‌هایی به دنبال دارند تا از منافع وام‌دهندگان و قرض‌دهندگان حمایت شود. در اغلب مواقع، توافق‌نامه‌ها یا قراردادهای مربوط به بدهی‌های بلندمدت، مواردی مانند مبلغ، نرخ سود تضمین‌شده، تاریخ سررسید (تسویه)، تضمین‌ها، الزامات مربوط به وجوه استهلاکی، محدودیت‌های مربوط به سرمایه در گردش و پرداخت (توزیع) سود سهام و هم‌چنین محدودیت‌های مربوط به ایجاد بدهی‌های دیگر را در برمی‌گیرد. در چنین مواقعی،

شرکت‌ها باید این شرایط و تعهدات را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی خود افشا کنند.

## اوراق مشارکت

**اوراق مشارکت**، یک نوع سند پرداختنی بلندمدت بهره‌دار است. شرکت‌ها برای تأمین نیازهای مالی عمده و بلندمدت خود، باید از میان انتشار سهام جدید (تأمین مالی از طریق حقوق مالکانه) یا انتشار اوراق مشارکت (تأمین مالی از طریق بدهی) یک راه را انتخاب کنند. انتشار اوراق مشارکت سه مزیت نسبت به سهام عادی دارد که در تصویر ۵–۸ نشان داده شده است.

| تأمین مالی از طریق بدهی | مزایا |
| --- | --- |
| | ۱ کنترل سهام‌داران فعلی بر شرکت تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد. دارنده اوراق مشارکت دارای حق رأی نیست بنابراین سهام‌داران فعلی کنترل کامل شرکت را در اختیار خواهند داشت. |
| | ۲ صرفه‌جویی‌های مالیاتی. سود تضمین شده اوراق مشارکت از نظر مالیاتی یک هزینه‌ی قابل قبول است و بنابراین موجب کاهش مالیات می‌شود اما سود سهام باعث کاهش مالیات نمی‌شود. |
| | ۳ سود هر سهم کاهش نمی‌یابد. انتشار اوراق مشارکت تعداد سهام را افزایش نمی‌دهد و در مقایسه با انتشار سهام جدید، سود هر سهم بالاتری ایجاد می‌کند. |

تصویر ۵–۸ مزایای تأمین مالی از طریق بدهی

یکی از معایب استفاده از اوراق مشارکت آن است که شرکت باید در فواصل زمانی مرتب، **سود تضمین شده** اوراق منتشرشده را پرداخت نماید. هم‌چنین شرکت باید اصل اوراق را در تاریخ معینی باز پرداخت نماید. بنابراین، اوراق مشارکت در مقایسه با انتشار **سهام ریسک ورشکستگی** بیش‌تری را به شرکت تحمیل می‌کند. براساس قانون تجارت ایران، تنها دولت، شرکت‌های دولتی، بانک مرکزی و شرکت‌های سهامی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار مجاز به انتشار اوراق مشارکت می‌باشند.

## انواع اوراق مشارکت

ممکن است اوراق مشارکت از ویژگی‌های بسیار متنوعی برخوردار باشد. بر پایه این ویژگی‌ها، انواع متفاوتی از اوراق به وجود آمده است که در این بخش برخی از آن‌ها تشریح می‌شوند.

### اوراق مشارکت تضمین‌شده در مقابل اوراق مشارکت بدون تضمین

**اوراق مشارکت تضمین‌شده**، اوراق مشارکتی است که دارایی یا دارایی‌های خاصی از ناشر اوراق (شرکت منتشرکننده) به عنوان وثیقه بازپرداخت این اوراق قرار گرفته است، یا یک مرجع معتبر (مانند دولت، بانک یا سازمان دولتی) بازپرداخت اوراق را تضمین کرده است. اوراق مشارکتی که تضمین (وثیقه) بازپرداخت آن، املاک یا مستغلات است را اصطلاحاً **اوراق رهنی** می‌نامند. **اوراق مشارکت بدون تضمین**، تنها بر پایه اعتبار ضمنی صادرکننده منتشر می‌شود.

### اوراق مشارکت یک مرحله‌ای در مقابل اوراق مشارکت سریال

اوراق مشارکتی که سررسید آن در یک تاریخ معین است و در این تاریخ تمامی اوراق بازخرید می‌شود،

**اوراق مشارکت یک مرحله‌ای یا مقطعی** نامیده می‌شود. در مقابل، هر بخش از **اوراق مشـــارکت سریال**، دارای تاریخ سررســـید متفاوتی اســـت. بنابرایـــن، **اوراق مشـــارکت ســـریال دارای چندین تاریخ سررسید متفاوت است.**

**اوراق مشـــارکت قابل تبدیل و اوراق مشارکت قابل بازخرید قبل از سررسید**

برخی اوراق مشارکت دارای این امتیاز هستند که به اختیار دارنده به ســـهام عادی تبدیل شوند که به آن‌ها **اوراق مشـــارکت** قابل تبدیل، گفته می‌شـــود. معمولاً شـــرایط تبدیل برای دارنده اوراق جذاب است. **اوراق مشارکت قابل بازخرید**، را می‌توان قبل از سررسید، به اختیار ناشر اوراق و یا دارنده اوراق، بازخرید کرد.

## تشریفات انتشار اوراق مشارکت

همان‌گونه که پیش از این بیان شـــد، براساس قانون تجارت ایران، تنها بانک مرکزی، دولت و شرکت‌های ســـهامی عام پذیرفته‌شـــده در بـــورس اوراق بهادار می‌توانند اقدام به انتشـــار اوراق مشارکت نمایند. قبل از انتشار اوراق مشـــارکت، ناشر اوراق، باید اقدامات لازم جهت اخذ مجوزهای مربـــوط از بانک مرکزی، هیئت مدیره و مجمع عمومی ســـهام‌داران و ســـازمان بورس اوراق بهادار (در مورد شرکت‌های سهامی) را انجـــام دهد. پس از اخذ مجوزهای لازم، شـــرکت از طریق یکی از بانک‌ها، اقدام به انتشار و فروش اوراق می‌نماید و در ازای وجوه دریافتی، اوراق مشـــارکت را صـــادر می‌کند. در این اوراق ویژگی‌های زیر تعیین شده است:

**ارزش اسمی**، مبلغی است که ناشر در تاریخ سررسید باید به عنوان اصل بدهـــی به دارنده اوراق بازگرداند.

**نرخ قراردادی (اسمی) سود تضمین‌شده**، نرخی است که برای تعیین مبلغ سود تضمین‌شده نقدی که باید به دارنده اوراق پرداخت شـــود، استفاده می‌شود. معمولاً این نرخ بر حســـب ســـود تضمین‌شـــده ۱۲ ماه، بیان می‌شود. اما پرداخت ســـود تضمین‌شده ممکن است در طی سال در چند مرحله صورت گیرد. سایر شرایط و حقوق دارنده اوراق و هم‌چنین تعهدات صادرکننده اوراق (از جمله؛ تاریخ انتشار و تاریخ سررسید اوراق، تاریخ(های) پرداخت ســـود تضمین‌شـــده) در اوراق مشارکت، درج می‌شود.

| هدف مطالعهٔ ۶ |
| --- |
| حسابداری و محاسبات اوراق مشارکت را توضیح دهید. |

## دادوستد اوراق مشارکت

دارنده اوراق مشـــارکت این فرصت را در اختیار دارد که در هرزمـــان با فروش اوراق مشـــارکت در بورس اوراق بهادار یا استرداد اوراق به ناشر، به وجه نقد دست یابد. قیمـــت بازار اوراق بهادار معمولاً در قالب درصدی از ارزش اسمی اوراق بیان می‌شود. برای مثال، هنگامی که در رابطه با اوراق مشارکتی با ارزش اسمی ۱۰۰ میلیون ریال گفته می‌شود، مظنه قیمت ۹۷ درصد است به این معنی است که قیمت بازار این اوراق۹۷ درصد ارزش اســـمی است یا به عبارت دیگر قیمت بازار این اوراق ۹۷,۰۰۰,۰۰۰ریـــال (۹۷٪×۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) اســـت. به‌طور مشـــابه هنگامی که گفته می‌شـــود مظنه قیمت اوراق مشارکتی با ارزش اسمی ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ریال، $۱۰۲\frac{۱}{۳}$درصد اســـت، به این معنی است ارزش بازار این اوراق مشارکت ۳۰,۷۰۰,۰۰۰ ($۱۰۲\frac{۱}{۳}$×۳۰,۰۰۰,۰۰۰) است.

## مطالعه آزاد

### تعیین ارزش اوراق مشارکت

فرض کنید اوراق مشارکت بدون سود تضمین‌شده‌ای با ارزش اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجود دارد و دارنده آن ۲۰سال بعد ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال را دریافت خواهد کرد. در طی این بیست سال، دارنده اوراق وجه دیگری دریافت نمی‌کند. آیا شما حاضرید این اوراق را به مبلغ یک میلیون ریال خریداری کنید؟ مطمئناً پاسخ شما منفی است. زیرا حتی با عدم وجود تورم، ارزش یک میلیون ریال در زمان کنونی با یک میلیون ریال که بیست سال بعد دریافت می‌شود، برابر نیست. شما ترجیح می‌دهید یک میلیون ریال را نزد خودتان نگه دارید و آن را با یک میلیون ریال ۲۰ سال بعد معاوضه نکنید.

علت این تصمیم شما، **ارزش زمانی پول** نامیده می‌شود. شما می‌توانید، یک میلیون ریالی را که در اختیار دارید، سرمایه‌گذاری کنید و از محل این سرمایه‌گذاری، سود به دست آورید. برای مثال، می‌توانید یک میلیون ریال خود را یک حساب بانکی سپرده‌گذاری بلندمدت با نرخ سود تضمین‌شده ۱۶درصد، سرمایه‌گذاری کنید و سالانه ۱۶درصد بر پول شما افزوده شود. بنابراین، بعد از گذشت ۲۰سال، ارزش سرمایه‌گذاری شما بسیار بیش‌تر از یک میلیون ریال است.

با استفاده از یک مثال ساده نحوه تعیین ارزش اوراق مشارکت را توضیح می‌دهیم. [در تمامی این فصل فرض می‌شود. تورم وجود ندارد. به هرحال اصول کلی تعیین ارزش اوراق مشارکت را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد]. فرض کنید مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ریال در اختیار دارید و می‌توانید این مبلغ را در یک حساب سپرده بانکی با نرخ سود ۱۰درصد سرمایه‌گذاری کنید. بنابراین شما پس از گذشت یک‌سال ۱,۱۰۰,۰۰۰ریال در اختیار که حاصل ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال اصل سرمایه شما، به علاوه ۱۰۰,۰۰۰ریال (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰) سود سرمایه‌گذاری است. این مثال را می‌توان به این شکل نیز بیان کرد که با فرض نرخ سود تضمین‌شده ۲۰ درصد، ۱,۱۰۰,۰۰۰ریال یک سال دیگر، امروز، ۱,۰۰۰,۰۰۰ریال می‌ارزد. به ۱,۰۰۰,۰۰۰ریال، **ارزش فعلی** و ۱,۱۰۰,۰۰۰ریال ارزش آتی گفته می‌شود. بنابراین می‌توان گفت از نظر شرکت صادرکننده، ارزش اوراق مشارکت عبارت است از ارزش فعلی وجوه پرداختی (اصل و سود تضمین‌شده) بابت این اوراق.

ارزش فعلی اوراق مشارکت، مبلغی است که اوراق در بازار به فروش می‌رسد. بنابراین، ارزش اوراق مشارکت، تابعی از سه عامل که ارزش فعلی را تعیین می‌کنند: ۱) مبالغی که پرداخت (دریافت) می‌شود، ۲) مدت‌زمانی که طول می‌کشد این مبالغ دریافت شود و ۳) نرخ بازار سود تضمین‌شده.

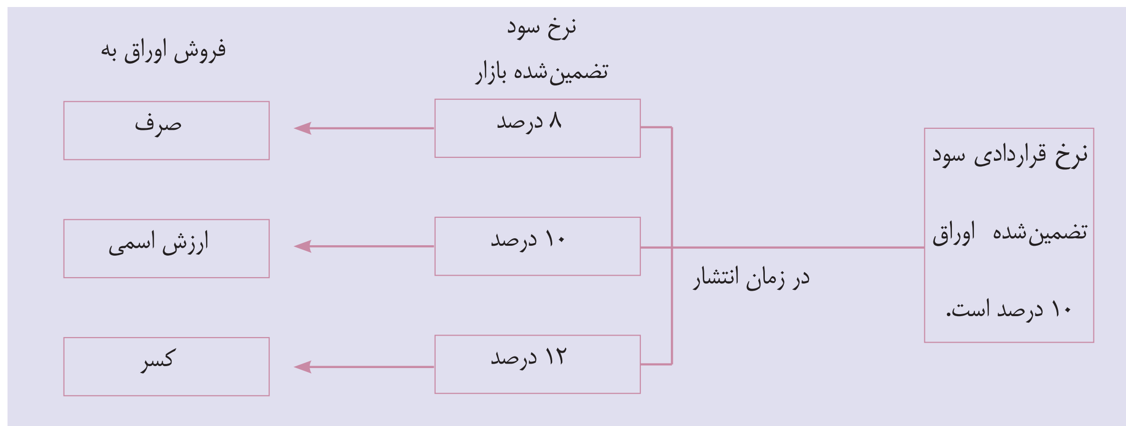
## حسابداری انتشار اوراق مشارکت

اوراق مشارکت ممکن است به ارزش اسمی، کمتر از ارزش اسمی (به کسر) یا بیش‌تر از ارزش اسمی (به صرف) منتشر شوند. به عبارت دیگر، ارزش بازار اوراق مشارکت ممکن است با ارزش اسمی درج‌شده بر روی اوراق متفاوت باشد و این اختلاف، به دلیل وجود تفاوت بین نرخ قراردادی سود تضمین‌شده اوراق و نرخ سود تضمین‌شده بازار ایجاد می‌شود. نرخ قراردادی سود تضمین‌شده، نرخی است که برای تعیین مبلغ سود پرداخت‌شده‌ای که شرکت باید در طی سال به دارنده اوراق پرداخت کند، به‌کار می‌رود. **نرخ بازار سود تضمین‌شده**، نرخی است که سرمایه‌گذار بابت قرض دادن پول خود به شرکت،

مطالبه می‌کند. هنگامی که این دو نرخ مساوی هستند، **اوراق مشارکت به ارزش اسمی به فروش می‌رسد.** اما اگر نرخ قراردادی سود تضمین‌شده، با نرخ بازار، متفاوت باشد، اوراق مشارکت به قیمتی متفاوت از ارزش اسمی به فروش خواهد رفت.

چنان‌چه نرخ بازار سود تضمین‌شده اوراق مشارکت، بالاتر از نرخ قراردادی باشد، اوراق مشارکت به مبلغی پایین‌تر از ارزش اسمی به فروش می‌رسد و اصطلاحاً گفته می‌شود: **اوراق مشارکت به کسر به فروش رفته است**. تفاوت ارزش‌اسمی و قیمت فروش اوراق را **کسر اوراق مشارکت** می‌نامند. فروش اوراق مشارکت به کسر باعث می‌شود، هزینه واقعی سود تضمین‌شده که شرکت متحمل می‌شود، بیش‌تر از مبلغی باشد که تحت این عنوان می‌پردازد.

به طور معکوس، اگر نرخ سود تضمین‌شده بازار، پایین‌تر از نرخ قراردادی اوراق باشد، سرمایه‌گذاران حاضرند، بابت خرید اوراق مبلغی بیش‌تر از ارزش اسمی بپردازند که در این حالت گفته می‌شود **اوراق مشارکت به صرف به فروش رفته است**. تفاوت ارزش‌اسمی اوراق و بهای فروش اوراق را **صرف اوراق مشارکت** می‌نامند. صرف اوراق باعث می‌شود، هزینه واقعی سود تضمین‌شده که شرکت متحمل می‌شود، کمتر از مبلغی باشد که تحت این عنوان می‌پردازد. تصویر ۶–۸ این روابط را نشان می‌دهد.




تصویر۶–۸ روابط بین نرخ سود تضمین‌شده و قیمت اوراق مشارکت

## انتشار اوراق به ارزش اسمی

فرض کنید در ابتدای فروردین سال ۱۳۹۱، **شرکت سهامی قدس**، اوراق مشارکت ۵ ساله‌ای را با ارزش اسمی ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ریال و با نرخ سود تضمین‌شده ۱۰ درصد، منتشر کرده است. سود تضمین‌شده این اوراق در تاریخ‌های ۲۹ اسفند هرسال پرداخت خواهد شد. نرخ سود تضمین‌شده بازار برای این اوراق ۱۰ درصد است. آرتیکل ثبت انتشار اوراق به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱فروردین | وجه نقد و بانک | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | اوراق مشارکت پرداختنی | | ۱,۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت انتشار اوراق مشارکت به ارزش اسمی) | | |

از آنجا که نرخ سود تضمین‌شده اوراق با ارزش بازار برابر است، اوراق به ارزش اسمی منتشر شده است.

شرکت سهامی قدس، **اوراق مشارکت پرداختنی را در بخش بدهی‌های بلندمدت ترازنامه خود گزارش می‌کند. زیرا تاریخ سررسید این اوراق طولانی‌تر از یک‌سال مالی است.**

در انتهای سال، شرکت سهامی قدس، سود تضمین‌شده اوراق را محاسبه و پرداخت می‌کند. نحوه محاسبه سود اوراق مشابه محاسبه سود تضمین‌شده اسناد پرداختنی کوتاه‌مدت است.

نرخ سود تضمین‌شده × مدت زمان × ارزش‌اسمی اوراق = سود تضمین‌شده اوراق مشارکت

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} = \frac{۱۰}{۱۰۰} \times \frac{۱۲}{۱۲} \times ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| | نقد و بانک | | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت پرداخت سود تضمین شده اوراق) | | | |

هزینه سود تضمین‌شده اوراق مشارکت، در بخش سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌شود.اگر تاریخ پرداخت سود تضمین‌شده پس از پایان سال مالی باشد، در انتهای سال مالی، هزینه سود تضمین‌شده اوراق شناسایی شده و به حساب هزینه سود تضمین‌شده اوراق، بدهکار و به حساب سود تضمین‌شده پرداختنی بستانکار می‌شود. برای مثال، اگر شرکت سهامی قدس، سود تضمین‌شده را در ابتدای هر سال پرداخت کند، در پایان سال، هزینه سود تضمین‌شده به وقوع پیوسته را شناسایی خواهد کرد.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| | سود تضمین شده پرداختنی | | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی سود تضمین شده معوق) | | | |

حساب سود تضمین‌شده پرداختنی در بخش بدهی‌های جاری ترازنامه گزارش می‌شود. در ابتدای سال بعد، شرکت قدس با پرداخت سود تضمین‌شده، این بدهی را تسویه خواهد کرد.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | سود تضمین شده پرداختنی | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| | نقد و بانک | | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی سود تضمین شده معوق) | | | |

## حسابداری انتشار اوراق مشارکت به کسر

برای تشریح انتشار اوراق مشارکت به کسر فرض کنید در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱، شرکت سهامی قدس ۱۰۰ میلیون ریال اوراق مشارکت ۵ساله با نرخ سود تضمین‌شده قراردادی ۱۰درصد خود را به بهای ۹۲,۶۳۹,۰۰۰ ریال (۹۲/۶۳۹درصد) ارزش‌اسمی به فروش رسانید. سود تضمین‌شده اوراق در پایان اسفندماه پرداخت خواهد شد. ثبت انتشار اوراق به صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | وجه نقد و بانک | ۹۲,۶۳۹,۰۰۰ | |
| | کسر اوراق مشارکت | ۷,۳۶۱,۰۰۰ | |
| | اوراق مشارکت پرداختنی | | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت انتشار اوراق مشارکت به کسر) | | |

**مانده بدهکار کسر اوراق مشارکت یک دارایی نیست. کسر اوراق مشارکت یک حساب کاهنده اوراق مشارکت پرداختنی است. مانده کسر اوراق در ترازنامه از مشارکت پرداختنی کسر می‌شود تا ارزش دفتری اوراق مشارکت تعیین شود.**

شرکت سهامی قدس

ترازنامه(ناقص)

| | | |
|---|---|---|
| بدهی‌های بلند مدت | | |
| اوراق مشارکت پرداختنی | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ریال | |
| کسر اوراق مشارکت | (۷,۳۶۱,۰۰۰) | ۹۲,۶۳۹,۰۰۰ |

تصویر۷-۸ نحوه ارائه اوراق مشارکت منتشر شده به کسر در ترازنامه

**در زمان انتشار، ارزش دفتری اوراق مشارکت با قیمت بازار اوراق برابر است.**

همان‌گونه که قبلاً بیان شد، انتشار اوراق به کسر باعث می‌شود کل هزینه سود تضمین‌شده شرکت، از مبلغی که تحت عنوان سود تضمین‌شده پرداخت می‌شود، بیش‌تر باشد. شرکت صادرکننده اوراق باید علاوه بر پرداخت سود تضمین‌شده در هر دوره، در تاریخ سررسید نیز، کل ارزش اسمی اوراق را نیز پرداخت کند. از آنجاکه در تاریخ انتشار اوراق، مبلغ دریافتی، کم‌تر از ارزش اسمی است، کسر اوراق، هزینه اضافی این اوراق است. کل هزینه سود تضمین‌شده اوراق منتشرشده توسط شرکت قدس برابر با ۵۷,۳۶۱,۰۰۰ ریال است که به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

**اوراق منتشر شده به کسر**

| | |
|---|---|
| سود تضمین‌شده پرداختنی سالانه | |
| $(5\times\frac{12}{12}\times 10\%\times 100{,}000{,}000)$ | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| اضافه می‌شود کسر اوراق مشارکت(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰−۹۲,۶۳۹,۰۰۰) | ۷,۳۶۱,۰۰۰ ریال |
| کل هزینه سود تضمین‌شده | ۵۷,۳۶۱,۰۰۰ ریال |

تصویر۸-۸ کل هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت منتشر شده به کسر

کل هزینه سود تضمین شده این اوراق را می‌توان به صورت زیر نیز محاسبه کرد:

| اوراق مشارکت منتشر شده به کسر | |
|---|---|
| اصل اوراق مشارکت در سررسید | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ریال |
| سود تضمین‌شده پرداختنی (۱۰,۰۰۰,۰۰۰×۵) | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل وجه نقد پرداختنی به دارنده اوراق | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| وجه نقد دریافتی از دارنده اوراق | (۹۲,۶۳۹,۰۰۰) |
| کل هزینه سود تضمین‌شده | ۵۷,۳۶۱,۰۰۰ |

تصویر۹ــ۸ کل هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت منتشر شده به کسر

## انتشار اوراق مشارکت به صرف

برای تشریح نحوه حسابداری انتشار اوراق مشارکت منتشرشده به صرف، فرض کنید شرکت سهامی قدس اوراق مشارکت فوق را به نرخ ۱۰۸/۱۱۱ درصد ارزش‌اسمی منتشر کرده است. آرتیکل ثبت این اوراق به‌صورت زیر است:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | وجه نقد و بانک | ۱۰۸,۱۱۱,۰۰۰ | |
| ۱ فروردین | اوراق مشارکت پرداختنی | | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | صرف اوراق مشارکت | | ۸,۱۱۱,۰۰۰ |
| | (ثبت انتشار اوراق مشارکت به صرف) | | |

مانده حساب صرف اوراق در ترازنامه به مانده حساب اوراق مشارکت پرداختنی افزوده می‌شود تا ارزش دفتری اوراق به دست آید. در تاریخ انتشار ارزش دفتری و ارزش بازار اوراق مشارکت مساوی است.

| شرکت سهامی قدس<br>ترازنامه(ناقص) | | |
|---|---|---|
| بدهی‌های بلند مدت | | |
| اوراق مشارکت پرداختنی | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ریال | |
| اضافه می‌شود: صرف اوراق | ۸,۱۱۱,۰۰۰ | ۱۰۸,۱۱۱,۰۰۰ |

تصویر ۱۰ــ۸ نحوه ارائه اوراق مشارکت منتشر شده به صرف در ترازنامه

فروش اوراق مشارکت به صرف باعث می‌شود کل هزینه سود تضمین‌شده‌ای که منتشر کننده بابت این اوراق متحمل می‌شود از مبلغ پرداختنی بابت هزینه سود تضمین‌شده اوراق کم‌تر باشد. زیرا ناشر اوراق، در تاریخ انتشار مبلغی بیش‌تر از ارزش اسمی اوراق که در سررسید باید بپردازد دریافت کرده است. کل هزینه استقراض شرکت قدس در این مثال ۴۱,۸۸۹,۰۰۰ ریال است که به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

| انتشار اوراق به صرف | |
|---|---|
| سودهای تضمین‌شده پرداخت‌شده | |
| (۵×۱۰٪ × ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال |
| کسر می‌شود: صرف اوراق | ۸,۱۱۱,۰۰۰ |
| | ۴۱,۸۸۹,۰۰۰ ریال |

تصویر۱۱ــ۸ کل هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت منتشر شده به صرف

## حسابداری بازخرید اوراق مشارکت در سررسید

صرف‌نظر از قیمت انتشار اوراق مشارکت، در تاریخ سررسید، ارزش دفتری اوراق با ارزش‌اسمی آن مساوی خواهد بود. هم‌چنین شرکت منتشرکننده ملزم است ارزش اسمی اوراق را در تاریخ سررسید به دارنده اوراق پرداخت نماید. شرکت سهامی قدس در پایان سال ۱۳۹۶ با استفاده از آرتیکل زیر بازخرید اوراق مشارکت را در دفاتر خود ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۲۹ اسفند | اوراق مشارکت پرداختنی | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | وجه نقد و بانک | | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت باز خرید اوراق) | | |

توجه داشته باشید که در تاریخ سررسید مانده صرف یا کسر اوراق مشارکت، صفر است.

## بازخرید اوراق مشارکت قبل از سررسید

اوراق مشارکت ممکن است قبل از سررسید نیز بازخرید شوند. بازخرید اوراق مشارکت قبل از سررسید ممکن است به دلایلی مانند انصراف دارنده اوراق، نوسانات نرخ بازار سود تضمین‌شده و غیره صورت گیرد. هنگامی که اوراق مشارکت قبل از سررسید بازخرید می‌شود، از نظر حسابداری باید اقدامات زیر صورت گیرد: ۱) حساب‌های مربوط به اوراق مشارکت از دفاتر خارج شود؛ ۲) پرداخت وجه نقد ثبت شود؛ ۳) سود یا زیان غیرعملیاتی بازخرید اوراق مشارکت شناسایی شود. برای مثال فرض کنید، شرکت سهامی قدس قصد دارد اوراق مشارکت منتشرشده به صرف خود را در ابتدای سال چهارم با نرخ ۱۰۳درصد ارزش‌اسمی بازخرید کند. هم‌چنین فرض کنید ارزش دفتری این اوراق در تاریخ بازخرید ۱۰۱,۶۲۳,۰۰۰ ریال است.

شرکت قدس از طریق آرتیکل زیر بازخرید اوراق مشارکت را در دفاتر خود ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱ فروردین | اوراق مشارکت پرداختنی | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | صرف اوراق مشارکت پرداختنی | ۱,۶۲۳,۰۰۰ | |
| | زیان بازخرید اوراق مشارکت | ۱,۳۷۷,۰۰۰ | |
| | نقد و بانک | | ۱۰۳,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت بازخرید اوراق به نرخ ۱۰۳ درصد) | | |

زیان ۱,۳۷۷,۰۰۰ ریالی بازخرید اوراق، عبارت است از تفاوت بین ۱۰۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد پرداختنی و ۱۰۱,۶۲۳,۰۰۰ ریال ارزش دفتری اوراق مشارکت در تاریخ بازخرید.

**هدف مطالعهٔ ۷**

حسابداری تسهیلات و اسناد پرداختنی بلندمدت را توضیح دهید.

سـایر بدهی‌هـای بلندمدت متـداول عبارتنـد از: وام (تسهیلات) پرداختنی بلندمدت، اسناد پرداختنی بلندمدت و بدهی‌های مربوط به اجاره‌ها، از جمله اجاره به شـرط تملیک. اصـول اندازه‌گیری، شناسایی و پرداخت سود تضمین شده این بدهی‌های بلندمدت شباهت‌های زیادی به اوراق مشارکت دارد. در انـدازه تمامـی ایـن بدهی‌هـا، ارزش زمانی پول، اصلی اساسـی اسـت که مورد توجه قـرار می‌گیرد.

## تسهیلات پرداختنی بلندمدت

**تسـهیلات مالی بلندمدت**، وام‌های بلندمدتی اسـت که معمولاً شـرکت‌ها از بانک دریافـت می‌کنند. نرخ سود تضمین‌شده تسهیلات ثابت است. نرخ ثابت سود تضمین‌شـده به این معنی اسـت که با نوسـانات نرخ بهره در بازار، نرخ سـود تضمین‌شده تسهیلات در کل دوره وام ثابت باقی می‌ماند. معمولاً تسـهیلات بانکی به نحوی اسـت که دراغلب موارد، وام‌گیرنده باید در فواصل زمانی معینی، بخشی از وام دریافتی را به همراه سود تضمین‌شده بازپرداخت کند. بنابراین، اقساط وام از دو بخش تشکیل شده است: ۱) سود تضمین‌شده و ۲) بخشی از اصل وام. در حالی که مبلغ تمامی اقساط یک وام ثابت اسـت، سود تضمین‌شـده در هر قسط، کاهـش می‌یابـد و در مقابل، مبلـغ بازپرداخت اصل وام افزایـش می‌یابد. زیرا با پرداخت هر قسـط، مبلغ پرداخت نشـده اصل وام کاهش می‌یابد. بنابراین سود تضمین‌شده در قسط بعدی کم‌تر خواهد شد.

شـرکت‌ها، وام‌های دریافتی را به ارزش اسـمی در دفاتر خود ثبت می‌کنند. پس از آن با پرداخت اقسـاط وام، در دفاتـر خـود ،آرتیکل‌هایی برای ثبت تسـویه بخشـی از وام، وارد می‌کنند. بـرای مثال، فرض کنید که شرکت قدس وام ۲۰سـاله‌ای به مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال با نرخ سـود تضمین‌شـده ۱۲درصد را در تاریخ ۲۹ اسـفند ۱۳۹۰ دریافت کرده اسـت. اقساط این وام هر شـش‌ماه یک‌بار به مبلغ ۳۳,۲۳۱,۰۰۰ ریال است. جدول پرداخت اقسـاط این وام برای دو سال نخست به صورت زیر است:

| دوره شش‌ماهه سود تضمین‌شده | (الف) پرداخت نقدی | (ب) هزینه‌سود تضمین‌شده: (د) × ۶ درصد | (ج) کاهش اصل وام (ب)–(الف) | (د) مانده اصل (ج)–(د) |
|---|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ | | | | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۳۹۱/۶/۳۱ | ۳۳,۲۳۱,۰۰۰ | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳,۲۳۱,۰۰۰ | ۴۹۶,۷۶۹,۰۰۰ |
| ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ | ۳۳,۲۳۱,۰۰۰ | ۲۹,۸۰۶,۰۰۰ | ۳,۴۲۵,۰۰۰ | ۴۹۳,۳۴۴,۰۰۰ |
| ۱۳۹۲/۶/۳۱ | ۳۳,۲۳۱,۰۰۰ | ۲۹,۶۰۱,۰۰۰ | ۳,۶۳۰,۰۰۰ | ۴۸۹,۷۱۴,۰۰۰ |
| ۱۳۹۲/۱۲/۲۹ | ۳۳,۲۳۱,۰۰۰ | ۲۹,۳۸۳,۰۰۰ | ۳,۸۴۸,۰۰۰ | ۴۸۵,۸۶۶,۰۰۰ |

تصویر ۱۲–۸ جدول محاسبه اقساط

شرکت قدس دریافت وام و بازپرداخت اقساط آن را به صورت زیر در دفاتر خود ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | نقد و بانک | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۲۹ اسفند | تسهیلات پرداختنی بلندمدت | | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت دریافت تسهیلات بانکی) | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۱ | هزینه سود تضمین‌شده | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۳۱ شهریور | تسهیلات پرداختنی بلندمدت | ۳,۲۳۱,۰۰۰ | |
| | نقد و بانک | | ۳۳,۲۳۱,۰۰۰ |
| | (ثبت پرداخت قسط اول تسهیلات) | | |

اقساطی که قرار است در دوره مالی بعد پرداخت شود، در تاریخ ترازنامه در بخش بدهی‌های جاری شرکت گزارش خواهد شد. بنابراین در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۱، کل بدهی شرکت بابت این تسهیلات ۴۹۳,۳۴۴,۰۰۰ ریال است که از این مقدار، مبلغ ۷,۴۷۸,۰۰۰ ریال (۳,۶۳۰,۰۰۰+۳,۸۴۸,۰۰۰) آن در بخش بدهی‌های جاری و ۴۸۵,۸۶۶,۰۰۰ریال (۴۹۳,۳۴۴,۰۰۰−۷,۴۷۸,۰۰۰) آن در بخش بدهی‌های بلندمدت گزارش می‌شود.

## اسناد پرداختنی بلند مدت

**اسناد پرداختنی بلندمدت**، بدهی‌های بلندمدتی است که به پشتوانه آن یک سند بدهی (چک یا سفته) به بستانکار ارائه شده است. اسناد پرداختنی بلندمدت، شباهت بسیار زیادی به اسناد پرداختنی کوتاه‌مدت دارد. با این تفاوت که سررسید این اسناد، برای دوره‌ای طولانی‌تر از یک‌سال پس از تاریخ ترازنامه است. با توجه به دوره بلندمدت این اسناد، طبیعی است که این اسناد، دربردارنده سود تضمین شده باشند. برای تشریح نحوه حسابداری اسناد پرداختنی بلندمدت، فرض کنید شرکت سهامی قدس در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ ماشین‌آلاتی را به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال در ازای صدور سفته‌ای دو ساله بدون سود تضمین شده، خریداری کرد. مبلغ این سفته ۱۲۱میلیون ریال و نرخ سود تضمین شده ضمنی ۱۰ درصد است. شرکت سهامی قدس خرید این دارایی را به صورت زیر در دفاتر خود ثبت می‌کند.

| | | | |
|---|---|---|---|
| | ماشین‌آلات و تجهیزات | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۱ فروردین | کسر اسناد پرداختنی بلندمدت | ۲۱,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | اسناد پرداختنی بلندمدت | | ۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت خرید ماشین‌آلات از طریق صدور اسناد پرداختنی) | | |

کسر اسناد پرداختنی، در ترازنامه از حساب اسناد پرداختنی بلندمدت کسر می‌شود تا ارزش دفتری

اســناد به دســت آید. در پایان ســال ۱۳۹۰، شــرکت قدس، بخــش تحقق‌یافته هزینه ســود تضمین‌شــده اســناد پرداختنــی بلندمــدت را شناســایی می‌کنــد:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | هزینه سود تضمین‌شده* | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۲۹ اسفند | کسر اسناد پرداختنی بلندمدت | | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی هزینه سود تضمین‌شده) | | |

* هزینه سود تضمین شده = ارزش دفتری اسناد پرداختنی بلند مدت در ابتدای دوره × نرخ سود تضمین شده × مدت زمان

$$(۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۱,۰۰۰,۰۰۰) \times ۱۰\% \times \frac{۱۲}{۱۲} = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

**کسر اسناد پرداختنی تجاری**

| بدهکار | | بستانکار | |
|---|---|---|---|
| مانده ۱ فروردین | ۲۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۹ اسفند |
| مانده ۲۹ اسفند | ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ | | |

**اسناد پرداختنی تجاری بلندمدت**

| بدهکار | بستانکار | |
|---|---|---|
| | ۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰ | مانده ۱ فروردین |
| | ۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰ | مانده ۲۹ اسفند |

تصویر ۱۳-۸ اسناد پرداختنی بلندمدت

در سررســید (۲۹ اســفند ۱۳۹۱)، شرکت قدس از طریق آرتیکل زیر، تســویه اســناد پرداختنی بلندمدت را ثبت می‌کند:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ۱۳۹۰ | هزینه سود تضمین‌شده* | ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ | |
| ۲۹ اسفند | اسناد پرداختنی بلندمدت | ۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | کسر اسناد پرداختنی بلندمدت | | ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| | نقد و بانک | | ۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| | (ثبت شناسایی هزینه سود تضمین‌شده و پرداخت اسناد پرداختنی) | | |

* هزینه سود تضمین شده = ارزش دفتری اسناد پرداختنی بلند مدت در ابتدای دوره × نرخ سود تضمین شده × مدت زمان

$$(۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۱,۰۰۰,۰۰۰) \times ۱۰\% \times \frac{۱۲}{۱۲} = ۱۱,۰۰۰,۰۰۰$$

## نحوۀ ارائۀ بدهی‌های بلندمدت

**هدف مطالعۀ ۸**

نحوۀ ارائۀ بدهی‌های بلندمدت را در ترازنامه تشریح کنید.

شرکت‌ها بدهی‌های بلندمدت خود را در ترازنامه، در بخشی جداگانه، پس از بدهی‌های جاری گزارش می‌کنند. نحوه ارائه بدهی‌های بلندمدت در تصویر ۱۴–۸ نمایش داده شده است. شرکت‌ها می‌توانند اطلاعات تفصیلی مربوط به بدهی‌های بلندمدت را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا کنند این اطلاعات تفصیلی مواردی از جمله نرخ سود تضمین شده، تاریخ سر رسید، قابلیت تبدیل بدهی‌ها به سهام عادی و دارایی‌های در گرو بدهی‌های بلندمدت، را در برمی‌گیرد.

شرکت سهامی قدس

ترازنامه(ناقص)

| | | |
|---|---|---|
| بدهی‌های بلند مدت | | |
| اوراق مشارکت پرداختنی ۱۰ درصد | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ریال | |
| کسر می‌شود: کسر اوراق مشارکت پرداختنی | (۸,۰۰۰,۰۰۰) | ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت | | ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| اسناد پرداختنی بلندمدت | ۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰ | |
| کسر می‌شود: کسر اسناد پرداختنی بلندمدت | ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل بدهی‌های بلندمدت | | ۷۰۲,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر۱۴–۸ نحوه ارائه بدهی‌های بلندمدت در ترازنامه

## سؤالات خودآزمایی

۱ دوره زمانی برای طبقه‌بندی یک بدهی به عنوان جاری یک‌سال یا یک چرخه عملیاتی است هر کدام‌که:

الف. طولانی‌تر باشد.

ب. کوتاه‌تر باشد.

ج. محتمل‌تر باشد.

د. امکان‌پذیر باشد.

۲ برای آن‌که یک بدهی به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شود باید انتظار رود چگونه پرداخت شود؟

الف. از طریق دارایی‌های جاری پرداخت شود.

ب. از طریق ایجاد بدهی‌های جاری پرداخت شود.

ج. ظرف ۲ سال پرداخت شود.

د. موارد الف و ب

۳ شــرکت مهتاب در تاریخ ۱ آذر ۱۳۹۱ مبلغ ۸۸,۵۰۰,۰۰۰ ریال از بانک ســپه وام دریافت کرد و در ازای آن ســفته‌ای یک‌ســاله به مبلغ ۸۸,۵۰۰,۰۰۰ ریال وســود تضمین‌شــده ۱۲درصد صادر کرد. در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۱، چه مقدار هزینه سود تضمین‌شده به وقوع پیوسته است؟

الف. ۲,۶۵۵,۰۰۰ ریال

ب. ۳,۵۴۰,۰۰۰ ریال

ج. ۴,۴۲۵,۰۰۰ ریال

د. ۱۰,۶۲۰,۰۰۰ ریال

۴ شــرکت مهیا در تاریخ ۱ اســفند در ازای صدور سفته‌ای ۶ ماهه با نرخ سود تضمین‌شده ۱۲درصد، وامی دریافت کرده است. در تاریخ ۲۹اسفند:

الف. هیچ‌یک از اسناد پرداختنی و سود تضمین‌شده پرداختنی بدهی جاری نیست.

ب. فقط اسناد پرداختنی بدهی جاری است.

ج. فقط سود تضمین‌شده پرداختنی بدهی جاری است.

د. هر دوی اسناد پرداختنی و سود تضمین‌شده پرداختنی جاری هستند.

۵ شرکت بیگی ۴,۵۱۵,۰۰۰ ریال، بابت فروش از مشتریان دریافت کرده است. اگر مالیات و عوارض بر ارزش افزوده ۵ درصد باشد، درآمد فروش به چه مبلغی بستانکار می‌شود؟

الف. ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ب. ۴,۳۰۰,۰۰۰ ریال

ج. ۴,۲۸۹,۲۵۰ ریال

د. هیچ‌یک از موارد

۶ شــرکت بیمه البرز مبلغ ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ریال بابت یک قرارداد بیمه یک‌ســاله در تاریخ ۱ تیر پیش‌دریافت کرده است. این شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند چه مبلغی از پیش‌دریافت بیمه را به عنوان بدهی جاری گزارش خواهد کرد؟

الف. صفر

ب. ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال

ج. ۱۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال

د. ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۷ نرخ سود تضمین‌شده بازار:

الف. نرخ قراردادی سود تضمین‌شده است که برای مبلغ وجه پرداختنی به قرض‌دهنده استفاده می‌شود.

ب. نرخ درج شده بر روی گواهی اوراق مشارکت است.

ج. نرخ بازدهی است که سرمایه‌گذار در اوراق مشارکت مطالبه می‌کند.

د. بیش از یکی از موارد بالا صحیح است.

۸ شـــرکت کارون اوراق مشارکت ۱۰ ساله‌ای به ارزش اسمی ۲۰۰ میلیون ریال منتشر کرده است. اگر اوراق به صرف منتشر شود، نشان می‌دهد که :

الف. نرخ اسمی سود تضمین‌شده بیش از نرخ سود تضمین‌شده در بازار است.

ب. نرخ سود تضمین‌شده بازار ببیش از نرخ اسمی سود تضمین شده است.

ج. نرخ اسمی سود تضمین‌شده و نرخ سود تضمین شده بازار برابر می‌باشد.

د. رابطه‌ای بین این دو نوع نرخ سود تضمین‌شده وجود ندارد.

۹ شرکت سپیده اوراق مشارکتی منتشر کرده است که سود تضمین‌شده را در تاریخ‌های ۱ مهر و ۱ فروردین پرداخت خواهد کرد. در تاریخ ۲۹ اسفند، آرتیکل ثبت سود تضمین‌شده به وقوع پیوسته اوراق کدام است:

الف. بدهکار شدن سود تضمین شده پرداختنی

ب. بستانکار شدن وجه‌نقد و بانک

ج. بستانکار شدن هزینه سود تضمین‌شده

د. بستانکار شدن سود تضمین‌شده پرداختنی

۱۰ شرکت قهرمان قصد دارد مبلغ ۱۰۰میلیون ریال اوراق مشارکت منتشرشده خود را با نرخ ۱۰۵درصد بازخرید کند. در تاریخ بازخرید ارزش دفتری اوراق ۱۰۳/۴۷۵ میلیون ریال است. آرتیکل ثبت بازخرید اوراق مشارکت شامل کدام‌یک از موارد زیر است؟

الف. ۳/۷۴۵میلیون ریال به بستانکار حساب زیان بازخرید اوراق

ب. ۳/۷۴۵میلیون ریال به بدهکار صرف اوراق مشارکت پرداختنی

ج. ۱/۲۲۵میلیون ریال به بستانکار سود بازخرید اوراق

د. ۵میلیون ریال به بدهکار صرف اوراق مشارکت پرداختنی

۱۱ شـــرکت امید اوراق مشارکت ۲۰ساله‌ای در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱ منتشر کرده است. در ۲۹ اسفند ۱۳۹۱، مانده پرداخت‌نشده اصل اوراق تحت چه سرفصلی گزارش می‌شود؟

الف. بدهی‌های جاری

ب. بدهی‌های بلندمدت

ج. بخشی در بدهی‌های جاری و بخشی در بدهی‌های بلندمدت

د. سود تضمین‌شده پرداختنی

۱۲ شـــرکت گلســـتانی وام سه‌ســـاله‌ای به مبلغ ۴۹۷,۰۰۰ ریال با نرخ سود تضمین‌شده ۱۰ درصد دریافت کرده است. این وام در سه قسط ۲۰۰,۰۰۰ ریالی بازپرداخت خواهد شد که اقساط آن در پایان سال پرداخت می‌شوند. در سال دوم شرکت گلستانی چه مبلغی بابت هزینه سود تضمین‌شده وام شناسایی خواهد کرد؟

الف. ۱۶,۵۶۷ ریال

ب. ۴۹,۷۰۰ ریال

ج. ۳۴,۶۷۰ ریال

د. ۳۴۶,۷۰۰ ریال

## تمرین‌ها

ت ۱-۸ شرکت ساعدی در تاریخ ۲۹ اسفند تعهدات زیر را برعهده دارد: الف) مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ریال اسناد پرداختنی به سررســـید ۲ ســـال دیگر، ب) اوراق مشارکت ۱۰ ســـاله پرداختنی به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال که هرساله ۳۰,۰۰۰ ریال آن بازپرداخت خواهد شـــد. ج) ۱۵۰,۰۰۰ریال ســـود پرداختنی اوراق مشـــارکت د) ۶۰,۰۰۰ ریال حساب‌های پرداختنی. با فرض آن‌که چرخه عملیاتی این شرکت کم‌تر از یک‌سال باشد، برای هریک از تعهدات فوق نشان دهید که باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شود یا بدهی بلندمدت؟

ت ۲-۸ شرکت یاس در تاریخ ۱ آذر در ازای صدور سفته یک ساله‌ای با نرخ سود تضمین‌شده ۱۰ درصد، مبلغ ۸۰ میلیون ریال وام از بانک دریافت کرده است.

الف) آرتیکل ثبت دریافت وام را ارائه کنید.

ب) آرتیکل ثبت سود تضمین‌شده به وقوع پیوسته وام را در تاریخ ۲۹ اسفند ارائه کنید.

ت ۳-۸ شرکت آذرخش در زمان فروش، درآمد فروش را از مالیات و عوارض بر ارزش افزوده، تفکیک نمی‌کند. در تاریخ ۱۶خرداد، کل مبالغ دریافتی بابت فروش مبلغ ۱۵,۵۴۰میلیون ریال است. با فرض ۳ درصد نرخ مالیات و عوارض بر ارزش‌افزوده، آرتیکل شناسایی درآمد فروش و مالیات و عوارض بر ارزش‌افزوده پرداختنی را ارائه کنید.

ت ۴-۸ مجموعه ورزشی انقلاب ۴۰۰۰ بلیت تماشای ۱۲ مسابقه بعدی لیگ بسکتبال را به بهای هر بلیت ۷۱۰۰۰ ریال به فروش رسانده است. آرتیکل‌های الف) فروش بلیت‌ها و ب) درآمد تحقق‌یافته پس از انجام اولین بازی را ارائه کنید.

ت ۵-۸ شرکت ملایری در حال بررسی دو راه تأمین مالی خرید دارایی‌های ثابتی به ارزش ۲ میلیارد ریال است.

الف) انتشار۲۰۰,۰۰۰ سهم عادی به ارزش هر سهم ۱۰۰,۰۰۰ریال

ب) انتشار ۲ میلیارد ریال اوراق مشارکت ۸درصدی به ارزش‌اسمی

جدول زیر را کامل کنید.

| | انتشار سهام | انتشار اوراق |
|---|---|---|
| سود قبل از کسر بهره و مالیات | ۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰ریال | ۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰ریال |
| کسر می‌شود: هزینه بهره اوراق | ؟ | ؟ |
| سود قبل از کسر مالیات | ؟ | ؟ |
| نرخ مالیات بر درآمد(۳۰درصد) | ؟ | ؟ |
| سود خالص | ؟ | ؟ |
| تعداد سهام منتشرشده | ۵۰۰,۰۰۰ | ؟ |
| سود هر سهم | ؟ | ؟ |

ت ۶-۸ شرکت پرمیت ۳ میلیارد ریال اوراق مشارکت ۵ساله با نرخ سود تضمین‌شده ۸درصد در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۰ به نرخ ۱۰۰ درصد ارزش‌اسمی منتشر کرد.

الف) آرتیکل ثبت انتشار اوراق مشارکت فوق را ارائه دهید.

ب) آرتیکل ثبت پرداخت اولین سود تضمین‌شده اوراق را در ۱ مهر ارائه دهید(سود تضمین‌شده هر ۶ماه یک‌بار پرداخت می‌شود).

ج) آرتیکل تعدیلی ثبت سود تضمین‌شده به وقوع پیوسته اوراق را د رتاریخ ۲۹اسفند ۱۳۹۱ ارائه کنید.

ت ۷-۸ شرکت نان رضوی در تاریخ ۱فروردین ۱۳۹۱، ۲ میلیون ریال اوراق مشارکتی ۱۰ساله‌ای را با نرخ سود تضمین‌شده ۸ درصد به قیمت ۹۷٪ منتشر کرد. سود تضمین‌شده اوراق در ۱ مهر و ۱ فروردین پرداخته می‌شود.

الف) آرتیکل ثبت انتشار اوراق مشارکت اوراق را در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱ ارائه کنید.

ب) فرض کنید اوراق به قیمت ۱۰۴درصد به فروش‌رفته است. آرتیکل فروش اوراق را ارائه کنید.

ت ۸-۸ ترازنامه شرکت لرستانی در تاریخ ۱مهر ۱۳۹۰ اطلاعات زیر را نشان می‌دهد:

| | |
|---|---|
| بدهی‌های بلند مدت | |
| اوراق مشارکت پرداختنی | ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: کسر اوراق مشارکت | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ۹۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |

شرکت قصد دارد اوراق را با نرخ ۱۰۱ درصد بازخرید کند. آرتیکل بازخرید اوراق را ارئه کنید.

## مسائل

م ۱–۸ در ۱فروردین ۱۳۹۱، دفتر کل شرکت سرخس، حساب‌های بدهی زیر را نشان می‌دهد:

| | |
|---|---|
| حساب‌های پرداختنی | ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| مالیات بر ارزش‌افزوده پرداختنی | ۷,۷۰۰,۰۰۰ |
| پیش‌دریافت درآمد خدمات | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ |

در طی فروردین‌ماه رویدادهای مالی منتخب زیر رخ داده است:

۵ فروردین فروش کالا به صورت نقدی جمعاً ۲۲,۶۸۰ هزار ریال شامل ۳ درصد مالیات بر ارزش‌افزوده.

۱۲ فروردین ارائه خدمات به ارزش ۱۰ میلیون ریال که وجه آن قبلاً دریافت شده بود.

۱۴ فروردین پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده پرداختنی سال ۱۳۹۰.

۲۰ فروردین فروش ۸۰۰ واحد کالای جدید به قیمت هر واحد ۵۰۰،۰۰۰ ریال به علاوه ۳ درصد مالیات بر ارزش افزوده.

۲۱ فروردین دریافت ۱۸میلیون ریال وام از بانک در ازای صدور سفته سه‌ماهه‌ای با نرخ سود ۸ درصد.

**خواسته‌ها:**

الف. ثبت معاملات فروردین

ب. ثبت آرتیکل تعدیلی به تاریخ ۳۱ فروردین در رابطه با انتشار اسناد پرداختنی.

ج. بخش بدهی‌های جاری ترازنامه شرکت سرخس را تهیه کنید.

م ۲–۸ در ادامه برخی معاملات منتخب شرکت تداعی ارائه شده است. این شرکت صورت‌های مالی خودرا هر سه‌ماه یک‌بار تهیه می‌کند.

۲ فروردین خرید کالا به صورت نسیه به ارزش ۳۰ میلیون ریال با شرط (۲/۱۰، ۳۰/ن) ۱ اردیبهشت صدور سفته ۲ماهه‌ای با نرخ سود تضمین‌شده ۹ درصد در ازای خرید انجام‌شده در تاریخ ۲ فروردین.

۳۱ خرداد به وقوع پیوستن سود تضمین‌شده سفته ۲ ماهه.

۱ تیر پرداخت اصل و سود تضمین‌شده سفته پرداختنی.

۱ مهر خرید تجهیزاتی با پرداخت ۱۱ میلیون وجه نقد و سفته ۳ ماهه‌ای به مبلغ ۴۰ میلیون ریال و نرخ سود ۱۰ درصد.

۳۰ آذر تحقق سود تضمین شده ۳ ماهه سفته خرید تجهیزات.

۱ دی پرداخت اصل و سود تضمین‌شده سفته خرید تجهیزات.

۱ اسفند دریافت وامی به مبلغ ۱۵ میلیون ریال در ازای صدور سفته‌ای ۳ ماهه با نرخ سود ۸ درصد.

۲۹ اسفند شناسایی هزینه سود تضمین‌شده وام بانکی.

**خواسته‌ها**

الف. ارائه آرتیکل‌های ثبت رویدادهای فوق

ب. انتقال آرتیکل‌ها به دفتر کل

ج. حصه بخش بدهی‌های جاری ترازنامه در ۳۱ خرداد و ۲۹ اسفند

د. محاسبه کل هزینه سود تضمین‌شده سال

م ۳-۸ در ۱ فروردین ۱۳۹۰ شرکت مرادی، ۲ میلیارد ریال، اوراق مشارکت ۵ ساله‌ای با نرخ سود تضمین‌شده ۹ درصد به ارزش‌اسمی منتشر کرد. سود تضمین‌شده اوراق در تاریخ ۱ مهر و ۱ فروردین پرداخت می‌شود.

**خواسته‌ها**

الف. آرتیکل ثبت صدور اوراق را ارائه کنید.

ب. آرتیکل‌های تعدیلی سود تضمین شده معوق را در تاریخ ۲۹ اسفند ارائه کنید.

ج. نحوه ارائه اوراق را در ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند را نشان دهید.

د. آرتیکل ثبت پرداخت سود تضمین‌شده را در تاریخ ۱ فروردین و ۱ مهر ۱۳۹۱ ارائه کنید.

ه. فرض کنید شرکت مرادی در تاریخ ۲ فروردین ۱۳۹۲، اوراق را با نرخ ۱۰۲ درصد بازخرید کند. آرتیکل مربوط را ارائه کنید.

م ۴-۸ شرکت الماسی در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱، ۸۰۰ میلیون ریال اوراق مشارکت ۱۰ ساله‌ای را با نرخ سود تضمین‌شده ۹ درصد منتشر کرد. سود تضمین‌شده در ۱ فروردین و ۱ مهر پرداخت می‌شود. اوراق به نرخ ۱۰۵ درصد منتشر شد.

**خواسته‌ها**

الف. انتشار اوراق را به دفتر روزنامه ثبت کنید.

ب. در ۲۹ اسفند ۱۳۹۱، مانده صرف اوراق مشارکت پرداختنی ۳۶ میلیون ریال است در تاریخ ترازنامه بدهی‌های مربوط به اوراق مشارکت پرداختنی به چه مبلغی است؟

ج. در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۲ ارزش دفتری اوراق ۸۳۲ میلیون ریال است. شرکت اوراق را به نرخ ۱۰۵ درصد بازخرید کرد. آرتیکل بازخرید اوراق را ارائه کنید.

# فصل ۹

# صورت‌های مالی

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانید:

۱ کاربردها و محدودیت‌های یک ترازنامه را توضیح دهید.

۲ طبقه‌بندی‌های عمده ترازنامه را تشخیص دهید.

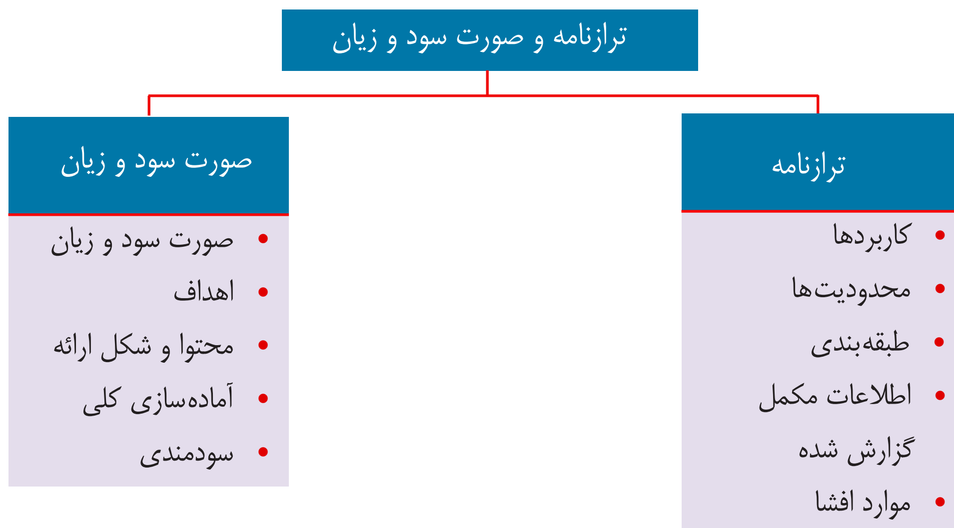
۳ ترازنامه طبقه‌بندی‌شده را در قالب گزارشی تهیه نمائید.

۴ تفاوت بین صورت سود و زیان چند مرحله‌ای و صورت سود و زیان یک مرحله‌ای را توضیح دهید.

۵ نحوه محاسبه و اهمیت سود (زیان) ناخالص را توضیح دهید.

## مروری بر فصل

نحوه صحیح تهیه صورت‌های مالی به‌صورتی که اطلاعات مربوط به وضعیت مالی (دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه) و عملکرد مالی (درآمدها، هزینه‌ها و سودها و زیان‌های غیرعملیاتی) به شکل شفاف و مطلوبی در اختیار استفاده کنندگان از صورت‌های مالی قرار گیرد، از اهمیت زیادی برخوردار است. در فصل اول کتاب در تعریف اهداف حسابداری و گزارشگری مالی بیان شد که صورت‌های مالی باید به نحو مطلوبی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی یک شرکت را نشان دهند. برای دست‌یابی به این هدف و اجتناب از آن‌که صورت‌های مالی، استفاده کنندگان را گمراه سازند، این صورت‌های مالی باید به شکل استانداردی تهیه شده و اقلام صورت مالی در گروه‌ها و طبقات معینی ارائه‌شوند که صورت‌های مالی طبقه‌بندی شده نامیده می‌شوند. در این فصل ضمن شناسایی اجزای تشکیل‌دهنده صورت‌های مالی، نحوه تهیه ترازنامه و صورت سود و زیان طبقه‌بندی‌شده بیان خواهد شد. ساختار و محتوای این فصل به صورت زیر است:



**هدف مطالعه ۱**

کاربردها و محدودیت‌های ترازنامه را توضیح دهید.

ترازنامه که گاهی، صورت وضعیت مالی نامیده می‌شود، **دارایی‌ها ، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه یک شرکت را در یک تاریخ مشخص گزارش می‌کند.** این صورت مالی، اطلاعاتی در مورد ماهیت و مبالغ سرمایه‌گذاری‌ها در منابع، تعهدات به بستانکاران و حقوق مالکان در خالص منابع شرکت را فراهم می‌آورد. این صورت مالی هم‌چنین به پیش‌بینی مبالغ زمان‌بندی و عدم اطمینان جریان‌های نقد آتی کمک می‌نماید.

## سودمندی ترازنامه

ترازنامه با ارائه اطلاعاتی پیرامون دارایی‌ها و بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه، مبنایی را برای محاسبه بازده عملیات و ارزیابی ساختار سرمایه‌ی شرکت فراهم می‌کند. هم‌چنین، استفاده‌کنندگان، برای تعیین ریسک شرکت و جریانات نقد آتی، از اطلاعات ترازنامه استفاده می‌کنند. در این رابطه، تحلیل‌گران از ترازنامه برای تعیین نقدینگی شرکت، توانایی پرداخت بدهی و انعطاف‌پذیری مالی استفاده می‌کنند.

نقدینگی، مدت زمانی که انتظار می‌رود طی آن یک دارایی فروخته‌شده یا به گونه‌ای دیگر به وجه نقد تبدیل شود، یا مدت زمانی که انتظار می‌رود بدهی‌ها تسویه گردد را نشان می‌دهد. اعتباردهندگان به نسبت‌های نقدینگی کوتاه‌مدت، مانند نسبت وجوه‌نقد به بدهی‌های کوتاه‌مدت، علاقه‌مند هستند. این نسبت‌ها نشان می‌دهند که آیا شرکتی، مانند ایران‌خودرو، منابع کافی برای پرداخت تعهدات جاری و سررسید شده در اختیار دارد. به صورت مشابه، سهام‌داران، نقدینگی را به منظور ارزیابی امکان تقسیم سود یا بازخرید سهام، مورد توجه قرار می‌دهند. به‌طورکلی، **نقدینگی بالاتر، ریسک ورشکستگی (عدم توانایی پرداخت بدهی‌ها) شرکت را کاهش می‌دهد.**

توانایی پرداخت بدهی، به معنی توانایی یک شرکت در پرداخت بدهی‌های خود در سررسید است. در سطح معینی از دارایی‌ها، شرکتی که در ساختار سرمایه خود از بدهی‌های کم‌تری استفاده کرده است، در پرداخت بدهی‌ها، از توانایی بالاتری برخوردار است. بنابراین، سطح بالاتر بدهی‌ها به معنی افزایش ریسک (مخاطره) شرکت است. زیرا احتمال عدم توانایی پرداخت بدهی‌ها در سررسید افزایش می‌یابد.

نقدینگی و توانایی پرداخت بدهی، **انعطاف‌پذیری مالی** یک شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند. انعطاف‌پذیری مالی، توانایی شرکت در انجام واکنش اثربخش، برای تغییر میزان و زمان‌بندی جریان‌های نقدی به نحوی که شرکت بتواند در مقابل نیازها و فرصت‌های غیرمنتظره واکنش نشان دهد را اندازه‌گیری می‌کند. برای مثال، شرکتی که دارای بدهی‌های متعددی است، توانایی و انعطاف‌پذیری چندانی در استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری مطلوب ندارد. زیرا، برای این شرکت، امکان استقراض بیش‌تر محدود است.

## محدودیت‌های ترازنامه

برخی از مهم‌ترین محدودیت‌های ترازنامه به شرح زیر است:

۱) اغلب دارایی‌ها و بدهی‌هایی که در ترازنامه گزارش می‌شوند با استفاده از **مبنای بهای تمام‌شده تاریخی** اندازه‌گیری می‌شوند. در نتیجه، ترازنامه، اغلب به دلیل عدم گزارش ارزش‌های منصفانه، مورد انتقاد واقع شده است. برای مثال، شرکت‌های فعال در

صنایع چوب، دارایی‌هایی مانند الوار در اختیار دارند که در اغلب زمان‌ها، امکان تعیین ارزش منصفانه (ارزش بازار) آن‌ها وجود دارد. با این وجود، تا زمان فروش، صورت‌های مالی، هیچ‌گونه افزایشی را در دارایی‌های این شرکت را نشان نمی‌دهد.

۲) در تعیین بسیاری از اقلام گزارش‌شده در ترازنامه، شرکت، از برخی **قضاوت‌ها و برآوردها** استفاده می‌کند. برای مثال، شرکت سایپا در ترازنامه خود، میزان حساب‌های دریافتنی که وصول خواهد شد، عمر مفید انبارها و تعداد اتومبیل‌هایی که تحت گارانتی، مرجوع می‌شوند را تخمین می‌زند.

۳) ترازنامه بسیاری از اقلام دارای ارزش مالی که شرکت قادر به **اندازه‌گیری** معقولانه آن‌ها نیست را حذف می‌نماید. برای مثال، دانش و مهارت پرسنل شرکت Intel در توسعه‌ی تراشه‌های کامپیوتری جدید، مهم‌ترین دارایی این شرکت بزرگ محسوب می‌شود. با این حال به دلیل این که شرکت اینتل نمی‌تواند، به طور قابل اتکایی، میزان ارزش پرسنل و سایر دارایی‌های نامشهود خود، مانند مشتریان دائمی و شهرت و اعتبار را اندازه‌گیری نماید، نمی‌تواند این اقلام را در ترازنامه خود شناسایی کند. به طور مشابه بسیاری از بدهی‌ها در ترازنامه گزارش نمی‌شوند.

ورشکستگی اخیر شرکت انرون، هفتمین شرکت بزرگ ایالات متحده، توجه جامعه را به حذف یا سهل‌انگاری در ارائه اقلام مهم در ترازنامه معطوف ساخت. در شرکت انرون، برخی از تعهدات مالی شرکت از ترازنامه حذف شده بود. بنابراین، ترازنامه وضعیت مالی شرکت را به نحو مطلوبی گزارش نمی‌کرد. در سال‌های اخیر وقوع موارد مشابه در ایران نیز باعث افزایش توجهات به ارائه کامل صورت‌های مالی و افشای موارد با اهمیت شده است.

## طبقه‌بندی در ترازنامه

**هدف مطالعه ۲**

طبقات عمده اقلام ترازنامه را بیان کنید.

در ترازنامه، اقلام مشابه به گونه‌ای گروه‌بندی می‌شوند که اجزای هرگروه، طبقه‌ای متناجس را تشکیل دهند. علاوه بر این، اقلام به نحوی کنار هم قرار داده می‌شوند که روابط مهم بین آن‌ها نشان داده شود. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ایران، بارها متذکر شده است که بخش‌ها و زیرمجموعه‌های صورت‌های مالی، بیش‌از کل آن‌ها آگاهی‌بخش است. از این رو گزارش خلاصه‌ی حساب‌ها (جمع دارایی‌ها، خالص دارایی‌ها، جمع بدهی‌ها و غیره) را منع می‌نماید. در عوض شرکت‌ها باید اقلام حساب‌های خود را با جزئیات مناسب، طبقه‌بندی و گزارش کنند تا استفاده‌کننده بتواند مبالغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان جزئیات نقد آتی را ارزیابی نماید. این طبقه‌بندی، باعث تسهیل ارزیابی استفاده‌کننده از نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی، سودآوری و ریسک شرکت می‌شود.

برای طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی، شرکت‌ها اقلام با ویژگی‌های مشابه را در یک گروه و اقلام با خصوصیات متفاوت را در گروه‌های مجزایی طبقه‌بندی می‌نمایند. برای مثال ،واحدهای تجاری باید اقلام زیر را به‌طور جداگانه گزارش نمایند:

۱) دارایی‌هایی که از نظر نوع یا نقش آن‌ها در عملیات اصلی یا سایر فعالیت‌های شرکت، متفاوتند. برای مثال، شرکت سپنتا موجودی کالا را مجزای از ماشین‌آلات و تجهیزات گزارش می‌نماید.

۲) دارایی‌ها و بدهی‌هایی که تأثیرات متفاوتی بر انعطاف‌پذیری مالی شرکت دارند. برای مثال، شرکت

پارس آنلاین باید سرمایه‌گذاری‌ها خود را مجزای از دیگر دارایی‌های خود طبقه‌بندی کند.

۳) دارایی‌ها و بدهی‌هایی با خصوصیات نقدینگی متفاوت. برای مثال ، شرکت هواپیمایی هما وجوه نقد خود را جدا از موجودی کالای خود گزارش می‌نماید.

سه گروه عمده اقلام موجود در ترازنامه عبارتند از : دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه. این اقلام در فصل ۱ تعریف شده‌اند. در ادامه با جزئیات بیش‌تری به تشریح اقلام تشکیل‌دهنده صورت‌های مالی، پرداخته خواهد شد.

**عناصر ترازنامه**

۱ **دارایی‌ها.** اقلام تحصیل شده یا تحت کنترل یک شرکت که دارای منافع اقتصادی آتی است و در نتیجه معاملات یا رویدادهای گذشته حاصل شده‌اند.

۲ **بدهی‌ها.** اقلامی که متضمن از دست دادن منافع اقتصادی آتی است و ناشی از تعهدات جاری شرکت است و با انتقال دارایی‌ها یا ارائه خدمات به واحدهای تجاری دیگر درآینده همراه است و در نتیجه معاملات یا رویدادهای گذشته ایجاد شده است.

۳ **حقوق مالکانه.** ادعای مالکان نسبت به دارایی‌های شرکت، پس از کسر بدهی‌ها.

شرکت‌ها این اقلام را به چندین طبقه‌بندی کوچک‌تر تقسیم می‌نمایند تصویر ۱-۹ قالب کلی یک ترازنامه را نشان می دهد.

| دارایی‌ها | بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه |
|---|---|
| دارایی‌های جاری | بدهی‌های جاری |
| دارایی‌های ثابت مشهود | بدهی‌های بلندمدت |
| دارایی‌های ثابت نامشهود | حقوق صاحبان سرمایه |
| سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت | |
| سایر دارایی‌ها | |

تصویر ۱-۹ طبقه‌بندی ترازنامه

شرکت ممکن است ترازنامه خود را به شیوه متفاوتی طبقه‌بندی نماید. اما معمولاً در عمل تفاوت کمی در این طبقه‌بندی‌ها مشاهده می‌شود.

## دارایی‌های جاری

**دارایی‌های جاری** وجه نقد یا سایر دارایی‌های یک شرکت است که انتظار می‌رود طی یک سال یا چرخه‌عملیاتی، هرکدام که طولانی‌تر باشد، به وجه نقد تبدیل شود، به فروش‌رفته و یا به مصرف برسد.

**چرخه‌عملیاتی،** متوسط زمانی است که یک شرکت اقدام به تحصیل مواد خام ، تهیه محصول (و فروش آن) و دریافت وجه نقد ناشی از فروش محصول می‌نماید.

چرخه، به صورت حرکت وجه‌نقد به موجودی‌ها، تولید، حساب‌های دریافتنی و برگشت (تبدیل) به وجه‌نقد ادامه می‌یابد. زمانی‌که چندین چرخه‌عملیاتی ظرف یک‌سال اتفاق می‌افتد، شرکت دوره یک‌ساله

را مورد استفاده قرار می‌دهد. چنان‌چه چرخه‌عملیاتی بیش‌تر از یک‌سال به طول بیانجامد، شرکت دوره طولانی‌تر را به کار می‌گیرد.

دارایی‌های جاری در ترازنامه بر اساس نقدینگی نشان داده می‌شوند. پنج قلم اصلی که در قسمت دارایی‌های جاری نشان داده می‌شود و مبنای ارزش‌گذاری آن‌ها در تصویر ۲–۹ نشان داده شده است.

| قلم | مبانی ارزیابی |
|---|---|
| وجه‌نقد و معادل وجه‌نقد | ارزش منصفانه |
| سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت | معمولاً ارزش منصفانه |
| مطالبات | برآورد خالص ارزش بازیافتنی نقدی |
| موجودی‌ها | اقل بهای تمام‌شده یا خالص ارزش‌فروش |
| پیش‌پرداخت‌ها | بهای تمام‌شده |

تصویر ۲–۹ دارایی‌های جاری و مبانی ارزش‌گذاری

چنان‌چه شرکت انتظار نداشته باشد که این اقلام طی یک‌سال مالی تحقق یابند، این پنج قلم را به عنوان دارایی جاری گزارش نمی‌نمایند. برای مثال، چنان‌چه یک شرکت وجه نقد یا دارایی دیگری را برای اهدافی مانند بازخرید یا پرداخت تعهدات غیرجاری محدود کرده باشد، یا قصد نداشته باشد از این دارایی‌ها در عملیات جاری استفاده کند، این قلم را از گروه دارایی‌های جاری خارج می‌نماید. به‌طورکلی، چنان‌چه یک شرکت انتظار داشته باشد که یک قلم دارایی طی یک‌سال، به وجه نقد تبدیل شود و یا به منظور پرداخت یک بدهی جاری به مصرف برسد آن را به عنوان یک دارایی جاری طبقه‌بندی می‌نماید.

## مطالعه آزاد

هرچند گروه دارایی‌های جاری به خوبی تعریف شده است، با این وجود، در این تعریف مشکلات نظری نیز وجود دارد. به عنوان مثال، ارائه پیش‌پرداخت‌ها در سرفصل دارایی‌های جاری تا چه حد دارای توجیه است؟ در توجیه پیش‌پرداخت‌ها بیان می‌شود که اگر شرکت این اقلام را به‌صورت پیش‌پرداخت تهیه نکند، باید در طی چرخه‌عملیاتی خود از سایر دارایی‌های جاری استفاده کند. اگر ما این منطق را تا سرانجام نهایی آن دنبال نمائیم، می‌بینیم که تمامی دارایی‌هایی که قبلاً خریداری شده‌اند برای استفاده در چرخه‌عملیاتی نگهداری می‌شوند و از این‌رو باید به عنوان دارایی جاری در نظر گرفته شوند.

مشکل دیگری که درمورد تعریف دارایی‌های جاری وجود دارد، هنگامی است که یک شرکت، دارایی‌های سرمایه‌ای خود را در طول چرخه‌عملیاتی مصرف می‌نماید. چنین به نظر می‌رسد که شرکت می‌بایست قسمتی از دارایی‌های ثابت خود که معادل استهلاک جاری آن است را در بخش دارایی‌های جاری طبقه‌بندی کند، زیرا آن قسمت از دارایی‌ها در چرخه‌عملیاتی بعدی مصرف می‌شود. با این حال، در عمل این مسئله یا مشکل مفهومی، نادیده گرفته شده است. این مثال نشان می‌دهد که تمایز صریح بین دارایی‌های جاری و غیرجاری تا اندازه‌ای اختیاری است.

### وجه نقد

**وجه نقد**، معمولاً به عنوان موجودی نقدی و سپرده‌های دیداری (پول نزد بانک که به قصد سرمایه‌گذاری نباشد و به محض درخواست در اختیار شرکت قرار گیرد) تعریف می‌شود. حسابداران از عناوین دیگری مانند «وجوه نقد» و «نقد و بانک»، برای این حساب استفاده می‌کنند. **معادل وجه نقد**، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت با قابلیت نقدشوندگی بالا هستند، که ظرف ۳ماه یا کمتر سررسید می‌شوند. **براساس استانداردهای حسابداری، اقلام معادل وجه‌نقد نباید در سرفصل وجه‌نقد نشان داده شوند.**

## مطالعه آزاد

شرکت باید هرگونه محدودیت یا تعهدات مرتبط با وجوه نقد در دسترس خود را افشا نماید. به عنوان مثال به تصویر ۳ـ۹ و اطلاعات برگرفته از گزارش‌های سالانه یک شرکت توجه نمائید.

| | |
|---|---|
| دارایی‌های جاری | |
| وجه‌نقد | ۱۸,۷۲۸,۰۰۰ ریال |
| وجه‌نقد محدودشده (یادداشت ۷) | ۷,۱۹۱,۰۰۰ |

تصویر ۳ـ۹ نحوه ارائه وجه نقد و محدودیت‌های آن در ترازنامه

یاداشت۷: وجه نقد محدودشده بابت ضمانت‌نامه نقدی افتتاح‌شده نزد بانک‌ملی است. این ضمانت‌نامه فاقد سود تضمین‌شده است و به منظور تضمین بخشی از تسهیلات جاری دریافت‌شده از بانک ملی ایجاد شده است.

وجه نقد محدودشده شرکت، عموماً در جهت ایفای تعهدات مصرف می‌شود. بنابراین، شرکت این وجوه محدودشده را تحت سرفصل دارایی‌های جاری نشان داده است. چنان‌چه یک شرکت وجه نقد خود را برای هدف دیگری به جز تعهدات جاری محدود نماید، می‌بایست آن وجوه را از سرفصل دارایی‌های جاری خارج نماید. تصویر ۴ـ۹، مثال این مورد را برای شرکت صدری به نقل از گزارش‌های سالیانه‌اش نشان می‌دهد.

| شرکت صدری (ارقام به میلیون ریال) | |
|---|---|
| دارایی‌های جاری | |
| وجه نقد | ۷۰,۰۰۰ |
| وجه نقد محدودشده (یادداشت۲۳) | ۹۰۰ |
| سایر دارایی‌ها | |
| وجه نقد محدود شده (یادداشت۲۳) | ۹۳۸ |

تصویر ۴ـ۹ ارائه وجوه نقد محدود شده جاری و غیرجاری در ترازنامه

یادداشت ۲۳: وجوه تسویه بیمه که توسط شرکت بیمه البرز نگهداری می‌شود و جهت جبران بدهی‌های آتی و معوق به شرکت مزبور محدود شده است.

### سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت

شرکت‌ها برای مقاصد ارزش‌گذاری و گزارشگری، سرمایه‌گذاری جاری در اوراق بهادار بدهی یا سهام را تحت ۲ گروه جداگانه طبقه‌بندی می‌نمایند: سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت. **سرمایه‌گذاری‌های جاری**، سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی و مالکانه سایر شرکت‌ها است که معیارهای تعریف دارایی‌های جاری را احراز می‌کنند.. یعنی انتظار می‌رود این سرمایه‌گذاری‌ها ظرف یک چرخه‌عملیاتی یا یک‌سال مالی هرکدام که طولانی‌تر است، سررسیدشده یا فروخته شوند و به وجه نقد تبدیل شوند.

سرمایه‌گذاری‌های جاری، خود به دوگروه مجزای سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله و سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری طبقه‌بندی می‌شوند. برای **سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله** بازار فعالی وجود دارد و معمولاً به ارزش‌های بازار گزارش می‌شوند. سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری، فاقد بازار فعال هستند و معمولاً به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش گزارش می‌شوند. تصویر ۵-۹ نمونه‌ای از نحوه گزارش سرمایه‌گذاری‌های جاری را نشان می‌دهد.

| شرکت مینا (ارقام به میلیون ریال) | |
|---|---|
| دارایی‌های جاری | |
| وجه نقد و بانک | ۱۷۰,۰۴۳ |
| سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت (یادداشت شماره ۲) | ۱,۰۳۶,۷۵۸ |

تصویر ۵-۹ ارائه سرمایه‌گذاری‌های جاری در ترازنامه

یادداشت ۲: جدول ذیل خلاصه برآورد ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت شرکت است (تمامی آن‌ها سریع‌المعامله است).

| | |
|---|---|
| شرکت سهامی صدف | ۵۰,۴۷۱ |
| شرکت سهامی خاوران | ۹۳۱,۳۷۴ |
| اوراق مشارکت دولتی | ۵۴,۹۱۳ |

## مطالبات

شرکت باید صراحتاً هرگونه زیان پیش بینی شده مربوط به مطالبات غیر قابل وصول را شناسایی نماید. همچنین باید مقدار و ماهیت هرگونه مطالبات غیر تجاری و هرگونه مطالباتی که وثیقه انجام تعهدات است را گزارش نماید. همچنین، باید گروه های مهم مطالبات را در ترازنامه یا در یادداشت های همراه نشان دهد. مطالباتی که ناشی از معاملات غیر عادی (نظیر فروش دارایی ها ، یا وام های مربوط به پرسنل) است باید به صورت جداگانه در بخش دارایی های بلند مدت طبقه بندی شود، مگر این که انتظار رود ظرف یک سال وصول شوند. شرکت ترابیان، اقلام دریافتی خود را در تصویر ۶-۹ به صورت ذیل گزارش نموده است.

| شرکت ترابیان (ارقام میلیون ریال) | |
|---|---|
| دارایی‌های جاری | |
| مطالبات تجاری | |
| حساب‌های دریافتنی تجاری | ۱۰۲,۲۱۲,۰۰۰ |
| اسناد دریافتنی تجاری | ۱,۱۵۷,۰۰۰ |
| | ۱۰۳,۳۶۹,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول | (۸,۱۹۴,۰۰۰) |
| خالص مطالبات تجاری | ۹۵,۱۷۵,۰۰۰ |
| خالص مطالبات غیرتجاری | ۶۵,۸۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۶–۹ ارائه مطالبات جاری در ترازنامه

## موجودی‌ها

بـــرای نمایش صحیـــح موجودی‌ها، شـــرکت مبنای ارزش‌گـــذاری (مثـــلاً اقـــل بهای تمام‌شـــده و خالص ارزش فروش ) و فرض جریان هزینه (نظیر، شناسایی ویژه، فایفو یا میانگین) را افشـــا می‌نماید. یک شرکت تولیـــدی هم‌چنین باید، درصـــد تکمیل موجودی‌ها را تعیین کند. تصویر ۷–۹، موجودی‌های شرکت عباسی را در ترازنامه نشان می‌دهد.

| شرکت عباسی (ارقام میلیون ریال) | |
|---|---|
| دارایی‌های جاری | |
| موجودی‌ها | |
| کالای ساخته‌شده | ۷۷۲،۴۷۸ |
| کالای در جریان ساخت | ۳۳۸،۸۱۸ |
| مواد خام | ۳۸۴،۱۴۸ |
| جمع موجودی‌ها | ۱،۴۹۵،۴۴۴ |

تصویر ۷–۹ ارائه موجودی‌ها در ترازنامه

یادداشـــت ۱: موجودی‌ها، موجودی‌ها به اقل بهای تمام‌شده (بر مبنای فرض اولین صادره از اولین وارده) و خالص ارزش فروش ارائه شده‌اند.

## پیش‌پرداخت‌ها

یک شـــرکت هنگامی پیش‌پرداخت‌هـــا را به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌نماید که منافع آن (معمولاً خدمات) را طی یک‌ســـال یا یـــک چرخه‌عملیاتی، هر کدام طولانی‌تر است، بدست آورد. همان‌طور که قبلاً نیز بیان شـــد، این اقلام، دارایی جاری هستند. شرکت پیش‌پرداخت‌ها را به بهای تمام‌شده گزارش می‌نماید. مثـــال رایج در ایـــن زمینه، پرداخت بابت بیمه اســـت. شـــرکت این پرداخت‌هـــا را به عنـــوان پیش‌پرداخت طبقه‌بندی می‌نماید، زیرا مبالغ پرداختنی قبل از دریافت منافع پوشـــش بیمه‌ای اســـت. مثال‌هـــای رایج دیگر، پیش‌پرداخت‌های اجاره، تبلیغات، مالیات و ملزومات عملیاتی یا اداری است. برای مثال شرکت یگانه مطابق تصویر ۸–۹ پیش‌پرداخت‌ها را در سرفصل دارایی‌های جاری گزارش کرده است.

| شرکت یگانه (ارقام به میلیون ریال) | |
|---|---|
| دارایی‌های جاری | |
| وجوه نقد | ۷۱۵,۴۰۰ |
| خالص حساب‌های دریافتنی | ۵۵۶,۲۸۷ |
| موجودی‌ها | ۲۰۳,۳۳۷ |
| پیش‌پرداخت‌ها | ۲۴۳,۲۹۱ |
| جمع دارایی جاری | ۱,۷۱۸,۳۱۵ |

تصویر ۸-۹ ارائه ترازنامه‌ای پیش‌پرداخت‌ها

## دارایی‌های غیرجاری

دارایی‌های غیرجاری اقلامی هستند که در تعریف دارایی‌های جاری قرار نمی‌گیرند. دارایی‌های غیرجاری شامل اقلام متنوع و گوناگونی هستند که در ادامه در مورد آن‌ها بحث می‌شود.

### دارایی‌های ثابت مشهود

**دارایی‌های ثابت مشهود**، دارایی‌های با عمر طولانی است که به طور منظم در عملیات شرکت مورداستفاده قرار می‌گیرند. این دارایی‌ها شامل اموال فیزیکی نظیر زمین ساختمان ، ماشین‌آلات، اثاثیه ، ابزارآلات و منابع طبیعی (جنگل و معادن) است. شرکت‌ها، به جز زمین، سایر دارایی‌های ثابت مشهود را مستهلک کرده (مانند: ساختمان) و یا تجدید برآورد (نظیر جنگل یا منابع نفتی) می‌کنند. شرکت مازندران، دارایی‌های ثابت مشهود خود را طبق تصویر ۹-۹ در ترازنامه خود افشا نموده است.

شرکت مازندران
ترازنامه
(ارقام به میلیون ریال است)

| | ۱۳۹۱ | | ۱۳۹۰ | |
|---|---|---|---|---|
| دارایی‌های ثابت مشهود | | | | |
| خالص منابع طبیعی | | ۱۰,۰۰۰ | | ۸,۰۰۰ |
| زمین | | ۸۴۹ | | ۸۷۰ |
| ساختمان | ۶۳۸۰ | | ۵۸۷۱ | |
| استهلاک انباشته - ساختمان | (۱۲۰۰) | | (۱۰۰۰) | |
| خالص ساختمان | | ۵,۱۸۰ | | ۴,۸۷۱ |
| ماشین‌آلات و تجهیزات | ۲۷,۴۹۲ | | ۲۵,۱۴۰ | |
| استهلاک انباشته - ماشین‌آلات و تجهیزات | (۱۳,۹۸۱) | | (۱۲,۱۱۱) | |
| خالص ماشین‌آلات و تجهیزات | | ۱۳,۵۱۱ | | ۱۳,۰۲۹ |
| خالص دارایی‌های ثابت مشهود | | ۲۹,۵۴۰ | | ۲۶,۷۷۰ |

تصویر ۹-۹ ارائه دارایی‌های ثابت مشهود در ترازنامه

شرکت مبانی ارزش‌گذاری دارایی‌های ثابت مشهود، هرگونه محدودیت در اموال و استهلاک انباشته را در یادداشت‌های صورت‌های مالی افشا می‌نماید.

### دارایی‌های نامشهود

**دارایی‌های ثابت نامشهود** که به طور خلاصه دارایی‌های نامشهود نیز نامیده می‌شوند، حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی **بلندمدتی** هستند که دارای ماهیت و موجودیت فیزیکی و پولی نیستند. این دارایی‌ها شامل: علائم، حق‌امتیازها، فرانشیزها، سرقفلی، علایم تجاری، نام تجاری و مواردی از این قبیل است. شرکت به‌صورت دوره‌ای عمر مفید باقی‌مانده دارایی‌های نامشهود (نظیر سرقفلی محل کسب و پیشه) را تجدید ارزیابی می‌نماید. یک دارایی نامشهود می‌تواند نشانه منابع اقتصادی مشخصی باشد، ولی به دلیل دشواربودن ارزش‌گذاری آن‌ها، تحلیل‌گران مالی اغلب دارایی‌های نامشهود را نادیده می‌گیرند. شرکت سروستان دارایی‌های نامشهود خود را ترازنامه طبق تصویر ۱۰–۹ ارائه نموده است.

### سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت اغلب در یکی از دوگروه زیر قرار می‌گیرند:

۱ سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار نظیر اوراق بدهی، سهام عادی یا اسناد بلندمدت و سپرده‌های بانکی.

۲ سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی و شرکت‌های وابسته غیر تلفیقی.

انتظار می‌رود که شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری بلندمدت را برای مدت زمان طولانی نگهداری کنند. به همین دلیل، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در سرفصل دارایی‌های غیرجاری و پس از دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود گزارش می‌شوند. باید توجه داشت که بسیاری از اقلامی که تحت عنوان سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند ممکن است، در بازار قابل داد و ستد باشند. با این وجود شرکت نمی‌تواند این دارایی‌ها را به عنوان دارایی جاری نشان دهد، مگر اینکه قصد داشته باشد آن‌ها را در بازه زمانی کوتاه‌مدت به وجه نقد تبدیل کند. همان‌گونه که در مورد سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت بیان شد، این بازه زمانی، یک‌سال یا یک چرخه‌عملیاتی، هرکدام که طولانی‌تر باشد، است. همان‌طور که در تصویر ۱۱–۹ مشاهده می‌کنید، شرکت سیرجان، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت خود را پس از دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود و قبل از سایر دارایی‌ها گزارش نموده است.

### سایر دارایی‌ها

اقلام منعکس در بخش سایر دارایی‌ها در عمل بسیار وسیع و پراکنده هستند. برخی از آن‌ها شامل پیش‌پرداخت‌های بلندمدت، ذخیره مزایای بازنشستگی کارکنان، و حساب‌ها و اسناد دریافتنی بلند مدت است.

## بدهی‌ها

شرکت بدهی‌های خود را مشابه دارایی‌ها، به بدهی‌های جاری یا بلندمدت طبقه‌بندی می‌نماید.

### بدهی‌های جاری

**بدهی‌های جاری** تعهداتی هستند که به طور منطقی انتظار می‌رود که از محل دارایی‌های جاری یا ایجاد یک بدهی جاری دیگر، تسویه شوند .این مفهوم شامل موارد زیر است:

۱ اقلام پرداختنی در نتیجه خرید کالا یا خدمات، مانند حساب‌های پرداختنی، دست‌مزد پرداختنی، مالیات پرداختنی و نظایر آن.

۲ اقلام دریافتی که در ازای آن باید در آینده کالا یا

| شرکت سروستان (ارقام به میلیون ریال) | |
|---|---|
| دارایی‌های نامشهود | |
| حق اختراع | ۳۳۷۴ |
| علایم تجاری | ۱۳۲۰ |
| سایر دارایی‌های نامشهود | ۱۴۷ |
| جمع دارایی‌های نامشهود | ۴۸۴۱ |

تصویر ۱۰–۹ ارائه دارایی‌های نامشهود در ترازنامه

| شرکت سیرجان (ارقام به میلیون ریال) | |
|---|---|
| سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت | |
| سرمایه گذاری در سهام | ۳,۳۵۸ |
| سایر سرمایه‌گذاری‌ها | ۲,۵۶۷ |
| جمع | ۵,۹۲۵ |

تصویر ۱۱–۹ ارایه سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه

| شرکت صیادی (میلیون ریال) | |
|---|---|
| بدهی‌های جاری | |
| اسناد پرداختنی کوتاه‌مدت | ۱,۵۷۰ |
| حساب‌های پرداختنی | ۷۸۲ |
| حقوق و مزایای پرداختنی کارکنان | ۲۶۷ |
| درآمد کسب‌نشده | ۳۸۶ |
| مالیات درآمد پرداختنی | ۱۱۳ |
| هزینه‌های معوق | ۶ |
| حصه جاری بدهی‌های بلند مدت | ۸ |
| سایر بدهی‌های جاری | ۶۹۴ |
| جمع بدهی‌های جاری | ۳,۸۲۶ |

تصویر ۱۲–۹ ارائه بدهی‌های جاری در ترازنامه

انجام خدمات ارائه داد؛ نظیر درآمد اجاره کسب‌نشده یا پیش‌دریافت درآمد.

۳ سایر بدهی‌ها که تسویه آن‌ها طی چرخه عملیاتی شرکت اتفاق خواهد افتاد، نظیر بخشی از اوراق بدهی بلندمدت که در دوره جاری می‌بایست بازپرداخت گردد یا تعهدات کوتاه‌مدتی که ناشی از خرید تجهیزات است.

ممکن است در یک زمان خاص، بدهی‌های که طی سال بعد باید پرداخت شود، در سرفصل بدهی‌های جاری گزارش نشود. این حالت زمانی اتفاق می‌افتد که شرکت انتظار داشته باشد بدهی مربوطه، از طریق یک بدهی بلندمدت تسویه شود.

شرکت‌ها در ارائه بدهی‌های جاری در ترازنامه از ترتیب خاصی پیروی نمی‌کنند. به‌طورکلی، شرکت‌ها

معمولاً بدهی‌های خود را به ترتیب، اسناد پرداختنی و حساب‌های پرداختنی به عنوان اولین قلم، مالیات بر درآمد پرداختنی، حصه جاری بدهی‌های بلندمدت و سایر بدهی‌های جاری، گزارش می‌کنند. تصویر ۱۲–۹، بخش بدهی‌های جاری شرکت صیادی را نشان می‌دهد.

بدهی‌های جاری، شامل اقلامی چون اسناد و حساب‌های پرداختنی تجاری و غیرتجاری، پیش‌دریافت از مشتریان و حصه جاری بدهی‌های بلندمدت است. اگر مبلغ مالیات بر درآمد معوق و سایر بدهی‌های جاری بااهمیت باشد، شرکت آن‌ها را به‌صورت جداگانه طبقه‌بندی می‌نماید. شرکت‌ها باید تمامی اطلاعات مربوط به بدهی‌های جاری خود، مانند اوراق بهاداری که به عنوان وثیقه بدهی‌های جاری در رهن قرار دارد را افشا نمایند.

### بدهی‌های بلند مدت

**بدهی‌های بلندمدت**، تعهداتی هستند که به‌طور منطقی انتظار نمی‌رود ظرف یک‌سال تسویه گردند. در عوض، این انتظار وجود دارد که تسویه این بدهی‌ها، در زمانی به مراتب طولانی‌تر از دوره مالی جاری صورت پذیرد. نمونه‌ای از این تعهدات، شامل اوراق مشارکت پرداختنی، تعهدات اجاره‌ای و تعهدات بازنشستگی است واحدهای تجاری بخشی از بدهی‌های بلندمدتی که سررسید آن‌ها در چرخه عملیاتی جاری قرار می‌گیرد و تسویه آن مستلزم به‌کارگیری دارایی‌های جاری است، را به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌نمایند.

به‌طور کلی بدهی‌های بلندمدت ۳ نوع می‌باشند:

۱ تعهدات ناشی از تأمین مالی، نظیر صدور و انتشار اوراق مشارکت، تعهدات اجاره‌ای بلندمدت و اسناد پرداختنی بلندمدت.

۲ تعهدات ناشی از عملیات عادی شرکت نظیر تعهدات بازنشستگی و بدهی‌های مالیاتی مربوط به درآمدهای انتقالی.

۳ تعهداتی که وابسته به رخداد یا عدم رخداد یک یا چند رویداد آتی است. این رویداد آتی، مبلغ اقلام پرداختنی، یا شخص ذی‌نفع یا تاریخ پرداخت را مشخص نمی‌کند. نمونه این تعهدات تضمین کالا و سایر بدهی‌های احتمالی است.

شرکت‌ها در رابطه با بدهی‌های بلندمدت خود، اطلاعات تفصیلی متعددی را افشا می‌کنند، زیرا به‌منظور حمایت از اعتباردهندگان، اغلب بدهی‌های بلندمدت دربردارنده قراردادها و محدودیت‌های بااهمیتی است.

هرگونه صرف و کسر اوراق مشارکت پرداختنی باید به‌صورت جداگانه گزارش شود. شرکت‌ها به‌طور مداوم، شرایط و تعهدات تمامی قراردادهای بلندمدت (شامل تاریخ یا تاریخ‌های سررسید ، نرخ بهره، ماهیت تعهدات و هرگونه اوراق وثیقه برای پوشش بدهی) را در صورت‌های مالی خود افشا می‌کنند. تصویر ۱۳–۹ مثالی در این زمینه را نشان می‌دهد که برگرفته از صورت‌های مالی شرکت آسمان است.

## حقوق صاحبان سرمایه

در شرکت‌های انفرادی، بخش حقوق صاحب سرمایه تا حدود بسیار زیادی ساده است. در این نوع شرکت‌ها، حقوق صاحب سرمایه تنها از سرمایه مالک تشکیل شده است. در طی دوره مالی، کلیه سودها و سرمایه‌گذاری مجدد مالک، به حساب سرمایه افزوده می‌شود و زیان ها و برداشت از آن کسر می‌شود.

| شرکت آسمان | |
|---|---|
| جمع بدهی‌های جاری | ۹۷۸,۱۰۹,۰۰۰ |
| بدهی بهره‌دار بلندمدت (به یادداشت‌های همراه نگاه کنید) | ۲۵۴,۳۱۲,۰۰۰ |
| تعهدات مربوط به دارایی‌های اجاره‌ای | ۲۵۲,۶۱۸,۰۰۰ |
| مالیات بر درآمدهای معوق | ۵۷,۱۶۷,۰۰۰ |
| سایر بدهی‌های غیرجاری | ۱۲۷,۳۲۱,۰۰۰ |
| یادداشت: بدهی‌های بهره‌دار بلندمدت | |
| اوراق قرضه ممتاز ۹۵ درصد، پرداخت به صورت سالانه هر قسط ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| اوراق مشارکت و سایر اسناد که طی سال ۱۳۹۱ سررسید می‌شود (متوسط نرخ بهره ۹/۹ ٪) | ۱۰۷,۶۰۴,۰۰۰ |
| وام دریافتی از بانک‌ها با نرخ ۹/۷ ٪ | ۶۷,۲۲۵,۰۰۰ |
| اوراق تجاری با نرخ ۹/۴ ٪ | ۱۰۰,۱۰۲,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: | ۳۱۴,۹۳۱,۰۰۰ |
| حصه جاری | (۶۰,۶۱۹,۰۰۰) |
| کل بدهی‌های بهره‌دار | ۲۵۴,۳۱۲,۰۰۰ |

تصویر ۱۳-۹ ارائه بدهی بلندمدت در ترازنامه و یادداشت‌های همراه

## مطالعه آزاد

در سایر انواع شرکت‌ها، مانند شرکت‌های سهامی، از نظر نحوه تهیه و درک آن توسط استفاده‌کنندگان، بخش حقوق صاحبان سرمایه که حقوق صاحبان سهام خوانده می‌شود، یکی از مشکل‌ترین قسمت‌های ترازنامه است. این مشکل از پیچیدگی ساختار سرمایه این نوع شرکت‌ها و محدودیت‌های ناشی از قوانین گوناگون، قردادهای بدهی، و ساختار مالکیت، ایجاد می‌شود.

در شرکت‌های سهامی، بخش حقوق صاحبان سهام معمولاً به ۳ زیر گروه تقسیم می‌شود:

بخش صاحبان سهام

۱ سهام سرمایه به ارزش‌اسمی یا ابرازشده سهام منتشرشده

۲ سرمایه پرداخت‌شده اضافه بر ارزش‌اسمی یا ابرازشده (صرف سهام)

۳ سودانباشته سود توزیع‌نشده

شرکت‌ها باید در مورد سهام سرمایه خود، ارزش‌اسمی و تعداد سهام انتشاریافته و سهام در دسترس عموم را افشا نمایند. شرکت‌ها اغلب سرمایه اضافی پرداخت‌شده را تحت یک قلم نمایش می‌دهند، ولی چنان‌چه منابع این پرداخت اضافی گوناگون و عمده باشد، ارائه جمع‌های فرعی، سودمند است. مبلغ سود انباشته می‌تواند به مبالغ قابل تقسیم (مبلغی که برای توزیع سود دردسترس است) و مبالغ محدودشده (مثلاً به‌واسطه اوراق قرضه یا سایر تفاهم‌نامه‌های بدهی) تقسیم می‌شود. تصویر ۱۴-۹ مثالی از بخش حقوق صاحبان سهام شرکت سیمین را نشان می‌دهد.

| شرکت سیمین (ارقام به میلیون ریال) | |
|---|---|
| حقوق صاحبان سهام | |
| سهام ممتاز، بدون ارزش اسمی، | |
| ۱,۰۰۰,۰۰۰ سهم تصویب شده و ۳۴۵,۰۰۰ سهم انتشاریافته و در دسترس عموم | ۸۶,۲۵۰ |
| سهام عادی، به ارزش اسمی هر سهم ۰/۵ ریال | |
| ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ سهم تصویب شده، ۱۳,۶۳۸,۰۰۵ سهم انتشار یافته و در دسترس عموم | ۶,۸۱۹ |
| سرمایه اضافی پرداخت‌شده | ۸۷,۲۶۰ |
| سود انباشته | ۵۷,۲۶۳ |
| | ۲۳۷,۵۹۲ |

تصویر ۱۴-۹ ارائه حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه

بخش حقوق صاحبان سـهام در یک شـرکت سـهامی، به طور قابل ملاحظه‌ای متفاوت از این بخش در یک شـرکت تضامنی یا تک مالکی است. در شرکت های تضامنی، معمولاً شرکا حساب دایمی سرمایه خود را جداگانه نشان می دهند و بابت معاملات و رویدادهای مالکانه از یک حسـاب موقتی (جاری شـرکا یا حساب برداشت) استفاده کرده و مانده آن را با توجه به معاملات خود تعیین می نمایند.

## شکل (فرمت) ارائه ترازنامه

**هدف مطالعه ۳**

تهیه ترازنامه طبقه‌بندی‌شده با استفاده از تصویرگزارشی و شکل حسابی

یکی از متداول‌ترین اشـکال ارائه ترازنامه که توسط شرکت‌ها مورد استفاده قرار می گیرد، **شکل حسابی** است. در این شکل ارائه، دارایی‌ها در سمت راست ترازنامه و بدهی‌ها و حقوق صاحبان سـرمایه، در بخش‌های جداگانه، در سـمت چپ نمایش داده می‌شـوند. یکی از مهم‌ترین معایب این نوع ارائه، نیاز به داشـتن فضای عرضی کافی برای نمایـش این اقلام در دو طرف اسـت. اغلب، شـکل حسـابی ترازنامه در دو صفحه نمایش داده می‌شـود. بـرای اجتناب از این محدودیـت، ترازنامه در قالب گزارشـی تهیه می‌شود. تصویر ۱۵-۹، نمونه‌ای از این نحوه ارائه ترازنامه را نمایـش می‌دهد. همان‌گونه که مشـاهده می‌کنید، در ایـن قالب ترازنامـه، دارایی‌ها بدهی‌ها و حقوق صاحبان سـرمایه پشت‌سرهم و در یک صفحه نمایش داده می‌شوند.

شرکت محصولات علمی

تراز نامه

۲۹ اسفند ۱۳۹۰

| | | | |
|---|---|---|---|
| **دارایی‌های جاری** | | | |
| نقد | | ۴۲,۴۸۵ | |
| اوراق بهادار سریع‌المعامله | | ۲۸,۲۵۰ | |
| حساب‌های دریافتنی | ۱۶۵,۸۲۴ | | |
| کسر می‌شود: ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول | (۱,۸۵۰) | ۱۶۳,۹۷۴ | |
| اسناد دریافتنی | | ۲۳,۰۰۰ | |
| موجودی‌ها | | ۴۸۹,۷۱۳ | |
| ملزومات | | ۹,۷۸۰ | |
| پیش‌پرداخت‌های هزینه | | ۱۶,۲۵۲ | |
| جمع دارایی‌های جاری | | | ۷۷۳,۴۵۴ |
| **دارایی‌های ثابت مشهود** | | | |
| زمین | | ۱۲۵,۰۰۰ | |
| ساختمان | ۹۷۵,۸۰۰ | | |
| کسر می‌شود: استهلاک انباشته | (۳۴۱,۲۰۰) | ۶۳۴,۶۰۰ | |
| جمع دارایی‌های ثابت مشهود | | | ۷۵۹,۶۰۰ |
| **دارایی‌های نامشهود** | | | |
| سرقفلی(محل کسب و پیشه) | | | ۱۰۰,۰۰۰ |
| **سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت** | | | |
| سرمایه‌گذاری در شرکت لاله | | | ۸۷,۵۰۰ |
| کل دارایی‌ها | | | ۱,۷۲۰,۵۵۴ |
| بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | | | |
| **بدهی‌های جاری** | | | |
| اسناد پرداختنی | | ۵۰,۰۰۰ | |
| حساب‌های پرداختنی | | ۱۹۷,۵۳۲ | |
| بهره تحقق‌یافته اسناد پرداختنی | | ۵۰۰ | |
| مالیات درآمد پرداختنی | | ۶۲,۵۲۰ | |
| حقوق و دست‌مزد پرداختنی و سایر بدهی‌ها | | ۹,۵۰۰ | |
| ودایع دریافتی از مشتریان | | ۴۲۰ | |
| جمع بدهی‌های جاری | | | ۳۲۰,۴۷۲ |
| **بدهی‌های بلندمدت** | | | |
| اوراق مشارکت ۱۲ ٪ ۲۰ ساله سررسید ۱ فروردین ۱۴۰۰ | | | ۵۰۰,۰۰۰ |
| کل بدهی‌ها | | | ۸۲۰,۴۷۲ |
| **حقوق صاحبان سرمایه** | | | |
| سرمایه | | | ۹۰۰,۰۸۲ |
| جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام | | | ۱۷۲۰,۵۵۴ |

تصویر ۱۵-۹ترازنامه – فرم گزارشی

## مثال جامع ۱ !

مانده حساب‌های شرکت فرزاد برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارائه شده است.

| بدهکار | | بستانکار | |
|---|---|---|---|
| وجه نقد | ۱۴,۵۰۰,۰۰۰ | استهلاک انباشته تجهیزات | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| حساب‌های دریافتنی | ۱۱,۱۰۰,۰۰۰ | اسناد پرداختنی بلندمدت | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی کالا | ۲۹,۰۰۰,۰۰۰ | حساب‌های پرداختنی | ۱۰,۶۰۰,۰۰۰ |
| پیش پرداخت بیمه | ۲,۵۰۰,۰۰۰ | سرمایه | ۴۰۱,۵۰۰,۰۰۰ |
| تجهیزات فروشگاه | ۹۵,۰۰۰,۰۰۰ | استهلاک انباشته اثاثه | ۷,۰۰۰,۰۰۰ |
| زمین | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| اثاثه | ۶۷,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| حق‌امتیاز | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| اسناد دریافتنی بلندمدت | ۳,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق مشارکت | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ | | |

**خواسته**

ترازنامه طبقه‌بندی‌شده این شرکت را تهیه کنید.

پاسخ:

شرکت بازرگانی فرزاد
ترازنامه
۲۹ اسفند ۱۳۹۱

دارایی‌ها

| | | | |
|---|---|---|---|
| دارایی‌های جاری | | | |
| وجه نقد | | ۱۴,۵۰۰,۰۰۰ | |
| حساب‌های دریافتنی-خالص | | ۱۱,۱۰۰,۰۰۰ | |
| موجودی کالا | | ۲۹,۰۰۰,۰۰۰ | |
| پیش‌پرداخت بیمه | | ۲,۵۰۰,۰۰۰ | |
| کل دارایی‌های جاری | | | ۵۷,۱۰۰,۰۰۰ |
| دارایی‌های غیرجاری | | | |
| دارایی‌های ثابت مشهود | | | |
| زمین | | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| تجهیزات فروشگاه | ۹۵,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| کسر می‌شود: استهلاک انباشته تجهیزات | (۱۸,۰۰۰,۰۰۰) | ۷۷,۰۰۰,۰۰۰ | |
| اثاثه | ۶۷,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| کسر می‌شود: استهلاک انباشته اثاثه | (۷,۰۰۰,۰۰۰) | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| کل دارایی‌های ثابت مشهود | | | ۲۵۷,۰۰۰,۰۰۰ |
| دارایی‌های نامشهود | | | |
| حق‌امتیاز | | | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |

| | |
|---|---|
| سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت | |
| سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| سایر دارایی‌ها | |
| اسناد دریافتنی بلندمدت | ۳,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل دارایی‌ها | ۴۳۷,۱۰۰,۰۰۰ |
| بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | |
| بدهی‌های جاری | |
| حساب‌های پرداختنی | ۱۰,۶۰۰,۰۰۰ |
| بدهی‌های غیرجاری | |
| اسناد پرداختنی بلندمدت | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| کل بدهی‌ها | ۳۵,۶۰۰,۰۰۰ |
| حقوق صاحبان سرمایه | |
| سرمایه | ۴۰۱,۵۰۰,۰۰۰ |
| کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | ۴۳۷,۱۰۰,۰۰۰ |

## صورت سود و زیان

**هدف مطالعه ۴**

تفاوت بین صورت سود و زیان چندمرحله‌ای و صورت سود و زیان یک‌مرحله‌ای را توضیح دهید.

شرکت‌های بازرگانی به‌صورت گسترده‌ای از ترازنامه طبقه‌بندی شده که در بخش پیشین معرفی شد و یکی از دو قالب چندمرحله‌ای و یک مرحله‌ای صورت سود و زیان استفاده می‌کنند. این بخش، کاربرد این دو قالب صورت سود و زیان را در شرکت‌های بازرگانی توضیح می‌دهد.

### صورت سود و زیان چندمرحله‌ای

**صورت سود و زیان چندمرحله‌ای**، به این دلیل به این نام خوانده می‌شود که چندین مرحله در تعیین سود خالص را نشان می‌دهد. دو مرحله از این مراحل به فعالیت‌های عملیاتی اصلی شرکت مربوط است. هم‌چنین، یک صورت سود و زیان چندمرحله‌ای بین **فعالیت‌های عملیاتی** و **فعالیت‌های غیرعملیاتی** تمایز قائل می‌شود. سرانجام، این صورت مالی، اجزای میانی سود (زیان) را برجسته می‌کند و گروه‌های فرعی هزینه‌ها را نشان می‌دهد.

**نحوه ارائه درآمد فروش در صورت سود و زیان**

صورت سود و زیان چندمرحله‌ای با ارائه درآمد فروش آغاز می‌شود. پس از آن حساب‌های کاهنده درآمد فروش، شامل برگشت از فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش، کسر می‌شود تا **فروش خالص** به‌دست آید. تصویر ۱۶-۹ بخش درآمد فروش صورت سود و زیان شرکت چشمک را نشان می‌دهد.

این نحوه ارائه، داده‌های کلیدی مربوط به فعالیت‌های اصلی ایجادکننده درآمد فروش شرکت را افشا می‌کند.

| | | |
|---|---|---|
| شرکت چشمک<br>صورت سود و زیان (ناقص) | | |
| درآمد فروش | | |
| فروش | | ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: برگشت از فروش و تخفیفات | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | |
| تخفیفات نقدی فروش | ۸,۰۰۰,۰۰۰ | (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) |
| فروش خالص | | ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۱۶–۹ محاسبه فروش خالص

**هدف مطالعه ۵**

نحوه محاسبه و اهمیت سود (زیان) ناخالص را توضیح دهید.

## سود ناخالص

شرکت‌ها بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته را از درآمد فروش کسر می‌کنند تا **سود (زیان) ناخالص** به‌دست آید. شرکت‌ها برای این محاسبه از **فروش خالص** استفاده می‌کنند. برمبنای داده‌های فروش در تصویر ۱۷–۹ (فروش خالص ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته تحت سیستم ثبت دائمی موجودی کالا (فرض کنید ۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال است)، سود ناخالص شرکت چشمک ۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد شد. محاسبات به قرار زیر است:

| | |
|---|---|
| فروش خالص | ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | (۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰) |
| سود ناخالص | ۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۱۷–۹ محاسبه سود (زیان) ناخالص

هم‌چنین، می‌توانیم سود (زیان) ناخالص یک شرکت را در قالب درصد بیان کنیم که نرخ سود (زیان) ناخالص نامیده می‌شود. برای محاسبه این نرخ، سود (زیان) ناخالص بر فروش خالص تقسیم می‌شود. این نرخ برای شرکت چشمک ۳۱/۳ درصد است که به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| فروش خالص | ÷ | سود (زیان) ناخالص | = | نرخ سود (زیان) ناخالص |
| ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ | ÷ | ۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰ | = | ۳۱/۳ درصد |

تصویر ۱۸–۹ فرمول و محاسبه نرخ سود (زیان) ناخالص

معمولاً تحلیل‌گران، **نرخ** سود (زیان) ناخالص را مفیدتر از **مبلغ** سود (زیان) ناخالص می‌دانند. زیرا نرخ سود (زیان) ناخالص به شکل معنادارتری رابطه (کیفی) بین سود (زیان) ناخالص و فروش خالص را بیان می‌کند. برای مثال، ممکن است سود ناخالص به مبلغ ۱۰ میلیارد ریال بسیار اغواکننده باشد اما، هنگامی که بیان شود نرخ سود ناخالص این شرکت تنها ۷ درصد است، دیگر چندان اغواکننده نیست. نرخ سود (زیان) ناخالص بیان می‌کند به‌ازای هر ریال فروش چه مبلغی سود (زیان) ناخالص ایجاد شده است.

سود (زیان) ناخالص، **سود (زیان) بازرگانی** یک شرکت را نشان می‌دهد. این نرخ، سودآوری کلی را

اندازه‌گیری نمی‌کند. زیرا هزینه‌های عملیاتی از این سود (زیان) کسر نشده است. با این وجود، مدیریت شرکت و سایر اشخاص ذینفع به‌دقت مبلغ و روند سود (زیان) ناخالص را زیر نظر می‌گیرند. این افراد، مبلغ سود (زیان) ناخالص را با مبالغ گزارش شده در دوره‌های قبل مقایسه می‌کنند. آنان همچنین نرخ سود (زیان) ناخالص شرکت را با نرخ‌های رقبا و میانگین صنعت مقایسه می‌کنند. این مقایسه‌ها در رابطه با مطلوب بودن عملیات خرید شرکت و درست بودن خط‌مشی‌های قیمت‌گذاری شرکت، اطلاعاتی فراهم می‌کند.

### هزینه‌های عملیاتی و سود (زیان) عملیاتی

**هزینه‌های عملیاتی** بخش بعدی محاسبه سود (زیان) خالص یک شرکت بازرگانی است و هزینه‌هایی است که در فرآیند کسب درآمد فروش، به‌وقوع پیوسته‌اند. این هزینه‌ها در شرکت‌های بازرگانی و خدماتی مشابه هستند. برای شرکت چشمک هزینه‌های عملیاتی ۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت سود (زیان) عملیاتی خود را با کسر کردن هزینه‌های عملیاتی از سود (زیان) ناخالص به‌دست می‌آورد. بنابراین، برای شرکت چشمک سود عملیاتی ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

| | |
|---|---|
| سود ناخالص | ۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| هزینه‌های عملیاتی | (۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰) |
| سود عملیاتی | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۱۹–۹ هزینه‌های عملیاتی در محاسبه سود عملیاتی

### فعالیت‌های غیرعملیاتی

**فعالیت‌های غیرعملیاتی**، از درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌های مختلفی تشکیل شده است که به عملیات اصلی شرکت مربوط نمی‌شوند. هنگامی‌که اقلام غیرعملیاتی وجود نداشته باشند، سود (زیان) عملیاتی همان سود (زیان) خالص است. بنابراین سود (زیان) عملیاتی به‌صورت شفافی نتایج عملیات عادی شرکت را مشخص می‌کند. نتایج فعالیت‌های غیرعملیاتی، در بخش **سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی** نشان داده می‌شوند. تصویر ۲۰–۹ نمونه‌هایی از این اقلام را نشان می‌دهد.

سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی

**درآمد سود تضمین‌شده** ناشی از اسناد دریافتنی و سپرده‌های بانکی

**درآمد سود** سهام ناشی از سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت

**درآمد اجاره** ناشی از اجاره دادن زمین یا ساختمان

**سود غیرعملیاتی** ناشی از فروش دارایی‌های ثابت مشهود

سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی

**هزینه سود تضمین‌شده** اسناد پرداختنی و تسهیلات دریافتنی از بانک‌ها

**خسارات حوادث** ناشی از حوادث تکرارشونده مانند تصادفات و خرابکاری‌ها

**زیان‌های غیرعملیاتی** ناشی از فروش یا کنارگذاری دارایی‌های ثابت مشهود

**زیان‌های غیرعملیاتی** ناشی از اعتصاب کارکنان و تأمین‌کنندگان مواد اولیه

تصویر ۲۰–۹ سایر اقلام غیرعملیاتی

شرکت‌های بازرگانی، فعالیت‌های غیرعملیاتی خود را در صورت سود و زیان بلافاصله پس از فعالیت‌های عملیاتی اصلی گزارش می‌کنند. تصویر ۲۱–۹ صورت سود و زیان چندمرحله‌ای شرکت چشمک را نشان می‌دهد.

شرکت بازرگانی چشمک
صورت سود و زیان
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارقام به ریال

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| درآمد فروش | | | | |
| فروش | | | ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | محاسبه سود ناخالص |
| کسر می‌شود: برگشت از فروش و تخفیفات | | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| تخفیفات نقدی فروش | | ۸,۰۰۰,۰۰۰ | (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) | |
| فروش خالص | | | ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| بهای تمام‌شده کالای فروش رفته | | | (۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰) | |
| سود ناخالص | | | ۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه‌های عملیاتی | | | | |
| هزینه حقوق | | ۶۴,۰۰۰,۰۰۰ | | محاسبه سود (زیان) عملیاتی |
| هزینه آب و برق | | ۱۷,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه تبلیغات | | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه استهلاک | | ۸,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه حمل–فروش | | ۷,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه بیمه | | ۲,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| کل هزینه‌های عملیاتی | | | ۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| سود (زیان) عملیاتی | | | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | |
| سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی | | | | |
| درآمد سود تضمین شده | ۳,۰۰۰,۰۰۰ | | | محاسبه سود خالص |
| سود فروش تجهیزات | ۶۰۰,۰۰۰ | | | |
| | | ۳,۶۰۰,۰۰۰ | | |
| سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی | | | | |
| هزینه سود تضمین‌شده | ۱,۸۰۰,۰۰۰ | | | |
| زیان آتش سوزی | ۲۰۰,۰۰۰ | | | |
| | | (۲,۰۰۰,۰۰۰) | ۱,۶۰۰,۰۰۰ | |
| سود (زیان) خالص | | | ۳۱,۶۰۰,۰۰۰ | |

تصویر ۲۱–۹ صورت سود و زیان چندمرحله‌ای

تمایز بین فعالیت‌های عملیاتی و فعالیت‌های غیرعملیاتی برای بسیاری از استفاده‌کنندگان خارجی از اطلاعات مالی با اهمیت است. این استفاده‌کنندگان، سود (زیان) عملیاتی را پایدار می‌دانند و بسیاری از فعالیت‌های غیرعملیاتی را غیر تکرارشونده می‌دانند. بنابراین، تحلیل‌گران در پیش‌بینی سود خالص سال بعد، وزن زیادی را به سود عملیاتی می‌دهند و به فعالیت‌های غیرعملیاتی وزن کمتری می‌دهند.

## صورت سود و زیان یک‌مرحله‌ای

یک قالب دیگر صورت سود و زیان، **صورت سود و**

**زیـان یک مرحله‌ای** اســت. نام این صورت مالی به این دلیل انتخاب شده است که تنها در طی یک مرحله – با کسر کل هزینه‌ها از کل درآمدها – سود (زیان) خالص تعیین می‌شود.

در یک صورت ســود و زیــان یک‌مرحله‌ای، تمامی اطلاعات در دو گروه طبقه‌بندی می‌شوند: ۱) **درآمدها** که شامل هر دوی درآمدهای عملیاتی و سایر درآمدها و ســودهای غیرعملیاتی است؛ و ۲) **هزینه‌ها** که شامل بهای تمام‌شــده کالای فروش‌رفته، هزینه‌های عملیاتی و ســایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی است. تصویر ۲۲–۹ صــورت ســود و زیــان یک‌مرحلــه‌ای را برای شرکت چشمک نشان می‌دهد.

دو دلیل اصلی برای اســتفاده از قالب یک مرحله‌ای صورت سود و زیان وجود دارد: ۱) شرکت تا زمانی‌که کل درآمدهــا بیــش از کل هزینه‌ها نباشــد، هیچ‌گونه سودی شناسایی نمی‌کند و ۲) این قالب ساده‌تر است و خواندن آن آســان‌تر است. با این وجود صورت سود و زیان چندمرحله‌ای اطلاعات بیش‌تری را نشان می‌دهد و تهیه آن متداول‌تر است.

شرکت چشمک
صورت سود و زیان
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱

| | | |
|---|---|---|
| درآمدها | | |
| فروش خالص | | ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| درآمد سود تضمین شده | | ۳,۰۰۰,۰۰۰ |
| سود فروش تجهیزات | | ۶۰۰,۰۰۰ |
| کل درآمدها | | ۴۶۳,۶۰۰,۰۰۰ |
| هزینه‌ها | | |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه‌های عملیاتی | ۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه سود تضمین شده | ۱,۸۰۰,۰۰۰ | |
| زیان ناشی از اعتصاب کارگران | ۲۰۰,۰۰۰ | |
| کل هزینه‌ها | | (۴۳۲,۰۰۰,۰۰۰) |
| سود خالص | | ۳۱,۶۰۰,۰۰۰ |

تصویر ۲۲–۹ صورت سود و زیان یک مرحله‌ای

## مثال جامع ۲ !

**طبقه‌بندی‌های مالی صورت‌های مالی** در ادامه فهرســتی از حساب‌های تراز آزمایشی تعدیل شده شرکت بازرگانی سپهر ارائه شده است نشان دهید که هریک از این حساب‌ها در کدام صورت مالی و تحت چه سرفصلی گزارش خواهند شد.

| | |
|---|---|
| حساب‌های پرداختنی | بهره پرداختنی |
| حساب‌های دریافتنی | زمین |
| استهلاک انباشته – ساختمان اداری | موجودی کالا |
| استهلاک انباشته – تجهیزات فروشگاه | اسناد پرداختنی (به سررسید سه سال دیگر) |
| هزینه تبلیغات | ساختمان اداری |

| | |
|---|---|
| هزینه استهلاک | مالیات پرداختنی |
| سرمایه | هزینه حقوق |
| برداشت | حقوق پرداختنی |
| نقد و بانک | برگشت از فروش و تخفیفات |
| هزینه حمل کالای فروش رفته | تجهیزات فروشگاه |
| سود فروش تجهیزات | درآمد فروش |
| هزینه بیمه | هزینه آب و برق |
| هزینه بهره | |

پاسخ:

| حساب | صورت مالی | طبقه‌بندی (سرفصل) |
|---|---|---|
| حساب‌های پرداختنی | ترازنامه | بدهی‌های جاری |
| حساب‌های دریافتنی | ترازنامه | دارایی‌های جاری |
| استهلاک انباشته - ساختمان اداری | ترازنامه | دارایی‌های ثابت مشهود |
| استهلاک انباشته - تجهیزات فروشگاه | ترازنامه | دارایی‌های ثابت مشهود |
| هزینه تبلیغات | صورت سود و زیان | هزینه‌های عملیاتی |
| هزینه استهلاک | صورت سود و زیان | هزینه‌های عملیاتی |
| سرمایه | صورت حقوق صاحبان سرمایه | مانده ابتدای دوره |
| برداشت | صورت حقوق صاحبان سرمایه | بخش کسر می‌شود |
| نقد و بانک | ترازنامه | دارایی‌های جاری |
| هزینه حمل کالای فروش رفته | صورت سود و زیان | هزینه‌های عملیاتی |
| سود فروش تجهیزات | صورت سود و زیان | سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی |
| هزینه بیمه | صورت سود و زیان | هزینه‌های عملیاتی |
| هزینه بهره | صورت سود و زیان | سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی |
| بهره پرداختنی | ترازنامه | بدهی‌های جاری |
| زمین | ترازنامه | دارایی‌های ثابت مشهود |
| موجودی کالا | ترازنامه | دارایی‌های جاری |
| اسناد پرداختنی بلندمدت | ترازنامه | بدهی‌های بلندمدت |
| ساختمان اداری | ترازنامه | دارایی‌های ثابت مشهود |
| مالیات پرداختنی | ترازنامه | بدهی‌های جاری |
| هزینه حقوق | صورت سود و زیان | هزینه‌های عملیاتی |
| حقوق پرداختنی | ترازنامه | بدهی‌های جاری |
| برگشت از فروش و تخفیفات | صورت سود و زیان | درآمد فروش |
| تجهیزات فروشگاه | ترازنامه | دارایی‌های ثابت مشهود |
| درآمد فروش | صورت سود و زیان | درآمد فروش |
| هزینه آب و برق | صورت سود و زیان | هزینه‌های عملیاتی |

## مثال جامع ۳ !

مانده‌حساب‌های شرکت فاطمی برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارائه شده است.

| بدهکار | | بستانکار | |
|---|---|---|---|
| وجه نقد | ۱۴,۵۰۰,۰۰۰ | استهلاک انباشته | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| حساب‌های دریافتنی | ۱۱,۱۰۰,۰۰۰ | اسناد پرداختنی بلندمدت | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| موجودی کالا | ۲۹,۰۰۰,۰۰۰ | حساب‌های پرداختنی | ۱۰,۶۰۰,۰۰۰ |
| پیش‌پرداخت بیمه | ۲,۵۰۰,۰۰۰ | سرمایه | ۸۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| تجهیزات فروشگاه | ۹۵,۰۰۰,۰۰۰ | فروش | ۵۳۶,۸۰۰,۰۰۰ |
| برداشت | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | درآمد سود تضمین‌شده | ۲,۵۰۰,۰۰۰ |
| برگشت از فروش و تخفیفات | ۶,۷۰۰,۰۰۰ | | ۶۷۳,۹۰۰,۰۰۰ |
| تخفیفات فروش | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۳۶۳,۴۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه حمل کالای فروش‌رفته | ۷,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه تبلیغات | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه حقوق | ۵۶,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه آب و برق | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه اجاره | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه استهلاک | ۹,۰۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه بیمه | ۴,۵۰۰,۰۰۰ | | |
| هزینه سود تضمین‌شده | ۳,۶۰۰,۰۰۰ | | |
| | ۶۷۳,۹۰۰,۰۰۰ | | |

**خواسته**

صورت سود و زیان چندمرحله‌ای را برای این شرکت تهیه کنید.

پاسخ:

شرکت بازرگانی فاطمی

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارقام به ریال

| | | |
|---|---|---|
| درآمد فروش | | |
| فروش | | ۵۳۶,۸۰۰,۰۰۰ |
| کسر می‌شود: برگشت از فروش و تخفیفات | ۶,۷۰۰,۰۰۰ | |
| تخفیفات فروش | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | |
| | | ۱۱,۷۰۰,۰۰۰ |
| فروش خالص | | ۵,۲۵۱,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش رفته | | ۳۶۳,۴۰۰,۰۰۰ |
| سود ناویژه | | ۲۶۱,۷۰۰,۰۰۰ |
| هزینه‌های عملیاتی | | |

| | | |
|---|---|---|
| هزینه حقوق | ۵۶,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه اجاره | ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه آب و برق | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه تبلیغات | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه استهلاک | ۹,۰۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه حمل کالای فروش رفته | ۷,۶۰۰,۰۰۰ | |
| هزینه بیمه | ۴,۵۰۰,۰۰۰ | |
| کل هزینه‌های عملیاتی | | ۱۳۱,۱۰۰,۰۰۰ |
| سود عملیاتی | | ۳۰,۶۰۰,۰۰۰ |
| سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی | | |
| درآمد سود تضمین شده | ۲,۵۰۰,۰۰۰ | |
| سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی | | |
| هزینه سود تضمین شده | ۳,۶۰۰,۰۰۰ | ۱,۱۰۰,۰۰۰ |
| سود خالص | ۲۹,۵۰۰,۰۰۰ | |

## سؤالات خودآزمایی

۱ سود ناویژه هنگامی به‌دست می‌آید که:

الف. هزینه‌های عملیاتی کمتر از سود خالص باشد.

ب. درآمد فروش بزرگ‌تر از هزینه‌های عملیاتی باشد.

ج. درآمد فروش بزرگ‌تر از بهای تمام شده کالای فروش رفته باشد.

د. هزینه‌های عملیاتی بزرگ‌تر از بهای تمام‌شده کالای فروش رفته باشد.

۲ صورت سود و زیان چندمرحله‌ای برای شرکت‌های بازرگانی همه خصوصیات زیر را در بر دارد به جز:

الف. سود (زیان) ناویژه

ب. بهای تمام شده کالای فروش رفته

ج. بخش درآمد فروش

د. بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۳ اگر درآمد فروش ۴۰۰ میلیون ریال، بهای تمام‌شده کالای فروش رفته ۳۱۰ میلیون ریال و هزینه‌های عملیاتی ۶۰ میلیون ریال باشد، سود (زیان) ناویژه چه مبلغی است؟

الف. ۳۰ میلیون ریال

ب. ۹۰ میلیون ریال

ج. ۳۴۰ میلیون ریال

د. ۴۰۰ میلیون ریال

۴ یک صورت سود و زیان یک‌مرحله‌ای:

الف. سود (زیان) ناویژه را گزارش می‌کند.

ب. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته را گزارش نمی‌کند.

ج. درآمد فروش و سایر درآمدهای غیرعملیاتی را در بخش درآمدهای صورت سود و زیان گزارش می‌کند.

د. سود (زیان) عملیاتی را به‌صورت مجزا گزارش می‌کند.

۵ کدام‌یک از موارد زیر در هردوی صورت سود و زیان یک‌مرحله‌ای و صورت سود و زیان چندمرحله‌ای وجود دارد؟

الف. موجودی کالا

ب. سود (زیان) ناویژه

ج. سود (زیان) عملیاتی

د. بهای تمام‌شده کالای فروش رفته

۶ در تعیین بهای تمام‌شده کالای فروش رفته:

الف. تخفیفات خرید از خرید خالص کسر می‌شود.

ب. هزینه حمل کالای فروش رفته به خرید خالص اضافه می‌شود.

ج. برگشت از خرید و تخفیفات از خرید خالص کسر می‌شود.

د. هزینه حمل کالای خریداری شده به خرید خالص اضافه می‌شود.

۷ اگر موجودی ابتدای دوره ۶۰ میلیون ریال، بهای تمام‌شده کالای خریداری شده ۳۸۰ میلیون ریال و موجودی کالای پایان دوره ۵۰ میلیون ریال باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته چه مبلغی است؟

الف. ۳۹۰ میلیون ریال

ب. ۳۷۰ میلیون ریال

ج. ۳۳۰ میلیون ریال

د. ۴۲۰ میلیون ریال

۸ ترتیب صحیح ارائه دارایی‌های جاری در ترازنامه طبقه‌بندی شده عبارت است از:

الف. حساب‌های دریافتنی، وجه نقد، پیش‌پرداخت بیمه، موجودی‌ها

ب. وجه نقد، موجودی‌ها، حساب‌های دریافتنی، پیش‌پرداخت بیمه

ج. وجه نقد، حساب‌های دریافتنی، موجودی‌ها، پیش‌پرداخت بیمه

د. موجودی‌ها، وجه نقد، حساب‌های دریافتنی، پیش پرداخت بیمه

۹ شرکتی قطعه زمینی خریداری کرده است. انتظار می‌رود ۵ سال دیگر، ساختمان کارخانه بر روی این زمین ساخته شود. در طول این ۵ سال قبل از ساخت، زمین بدون استفاده خواهد بود. زمین در چه سرفصلی گزارش می‌شود؟

الف. دارایی‌های ثابت مشهود

ب. هزینه زمین

ج. سرمایه‌گذاری بلندمدت

د. دارایی ثابت نامشهود

۱۰ در ترازنامه طبقه‌بندی شده، دارایی‌ها در کدام‌یک از گروه‌های زیر طبقه‌بندی می‌شوند؟

الف.دارایی‌های جاری؛ دارایی‌های غیرجاری؛ دارایی‌های ثابت مشهود؛ دارایی‌های ثابت نامشهود

ب.دارایی‌های جاری؛ سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت؛ دارایی‌های ثابت مشهود؛ دارایی‌های ثابت مشهود

ج.دارایی‌های جاری؛ سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت؛ دارایی‌های مشهود؛ دارایی‌های نامشهود

د. دارایی‌های جاری؛ سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت؛ دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های ثابت نامشهود

۱۱ دارایی‌های جاری به چه ترتیب ارائه می‌شوند؟

الف. تبدیل به وجه نقد

ب. اهمیت

ج. طول عمر

د. حروف الفبا

## سؤالات

۱ شرکت حسابان ۱۰۵ میلیون ریال درآمد فروش، ۷۰ میلیون ریال بهای تمام شده کالای فروش رفته و ۲۰ میلیون ریال هزینه‌های عملیاتی دارد. سود (زیان) ناخالص چه مبلغی است؟ نرخ سود (زیان) ناخالص چه مقدار است؟

۲ شرکت سحر، ۸ میلیارد ریال فروش خالص، ۳/۷ میلیارد ریال سود ناویژه و ۲/۴ میلیارد ریال سود خالص گزارش کرده است. هزینه‌های عملیاتی این شرکت چه مبلغی است؟

۳ ویژگی‌های متمایز صورت سود (زیان) یک شرکت بازرگانی چیست؟

۴ بخش‌هایی از صورت سود و زیان چند مرحله‌ای که به الف) فعالیت‌های عملیاتی و ب) فعالیت‌های غیرعملیاتی است را مشخص کنید.

۵ قالب یک‌مرحله‌ای با قالب چندمرحله‌ای صورت سود و زیان چه تفاوت‌هایی دارد؟

۶ منظور از چرخه عملیاتی چیست؟

۷ در تهیه ترازنامه طبقه‌بندی شده از چه گروه‌ها (طبقات) استانداردی استفاده می‌شود؟

۸ دارایی‌های جاری را تعریف کنید. در تعیین ترتیب اقلام دارایی‌های جاری از چه مبنایی استفاده می‌شود؟

۹ دارایی‌های غیرجاری در چند گروه طبقه‌بندی می‌شوند؟ این طبقات را نام ببرید.

۱۰ جمع دارایی‌های جاری ۱۰۰۰، دارایی‌هایی غیرجاری ۲۵۰۰ و جمع بدهی‌ها ۱۲۵۰ است؟ حقوق صاحبان سرمایه این شرکت چه مبلغی است؟

## تمرین‌ها

ت ۱-۹ در ادامه اجزای صورت سود و زیان شرکت تهرانی ارائه شده است. تعیین سود (زیان) خالص مبالغ مجهول را محاسبه کنید.

| | فروش | بهای تمام شده کالای فروش رفته | سود (زیان) ناویژه | سود (زیان) عملیاتی | سود (زیان) خالص |
|---|---|---|---|---|---|
| الف. | ۷۵۰,۰۰۰ | ؟ | ۳۰,۰۰۰ | ؟ | ۱۰,۸۰۰ |
| ب. | ۱۰۸,۰۰۰ | ۷۰,۰۰۰ | ؟ | ؟ | ۲۹,۵۰۰ |
| ج. | ؟ | ۷۱,۹۰۰ | ۷۹,۶۰۰ | ۳۹,۵۰۰ | ؟ |

ت ۲-۹ شرکت سینایی اطلاعات زیر را در رابطه با ماه منتهی ۳۱ دی ۱۳۹۱ ارائه کرده است: فروش نسیه ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریـال، فروش نقدی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال، برگشـت از فروش و تخفیفـات ۱۱۰,۰۰۰ ریال، تخفیفات فروش ۱۳۰,۰۰۰ ریال. بخش درآمد فروش صورت سود و زیان شرکت سینایی را تهیه کنید.

ت ۳-۹ توضیـح دهیـد آیا هـر یک از اقلام زیر ۱) صورت سـود و زیان یک‌مرحله‌ای و ۲) صورت سـود و زیان چندمرحله‌ای وجود دارد: الف) سـود فروش تجهیزات، ب) هزینه بهره، ج) زیان ناشـی از اعتصاب کارگران و د) بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته

ت ۴-۹ شرکت سروستانی اقلام زیر را گزارش کرده است: فروش ۵۱۰,۰۰۰؛ برگشت از فروش و تخفیفات ۱۵,۰۰۰ ریال، بهای تمام‌شـده کالای فروش ۳۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های عملیاتی ۱۱۰,۰۰۰ ریال. موارد زیر را محاسـبه کنید: الف) فروش خالص، ب) سود ناویژه، ج) سود عملیاتی و د) نرخ سود ناویژه.

**ت ۵-۹** فرض کنید شـرکت الیاســی از سیســتم ادواری موجودی‌ها استفاده می‌کند و مانده‌های زیر را گزارش کرده اســت: خرید ۴۵۰,۰۰۰؛ برگشت از خرید و تخفیفات ۱۱,۰۰۰؛ تخفیفات خرید ۸,۰۰۰؛ هزینه حمل کالای خریداری‌شده ۱۶,۰۰۰. خرید خالص و بهای تمام‌شده کالای خریداری‌شده را محاسبه کنید.

**ت ۶-۹** علاوه‌بر اطلاعات ت ۹-۵، فرض کنید شــرکت الیاســی موجودی کالای ابتدای دوره را ۶۰,۰۰۰، موجودی کالای پایان دوره را ۹۰,۰۰۰ و فروش خالص را ۶۳۰,۰۰۰ گزارش کرده اســت. بهای تمام‌شــده کالای فروش‌رفته و سود ناویژه را محاسبه کنید.

**ت ۷-۹** مشخص کنید که هریک از جملات زیر صحیح است یا اشتباه؟

الف. برای یک شرکت بازرگانی، فروش منهای هزینه‌های عملیاتی، سود ناویژه خوانده می‌شود.

ب. برای یک شرکت بازرگانی منبع اصلی درآمد فروش موجودی کالا است.

ج. هزینه حقوق فروشندگان نمونه‌ای از هزینه‌های عملیاتی است.

**ت ۸-۹** حساب‌های زیر از دفاتر شرکت سیمرغ استخراج شده است. با توجه به این اطلاعات صورت سود و زیان و ترازنامه طبقه‌بندی‌شده شرکت را تهیه کنید.

| نام حساب | تراز آزمایشی تعدیل‌شده | | صورت سود و زیان | | ترازنامه | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | بدهکار | بستانکار | بدهکار | بستانکار | بدهکار | بستانکار |
| وجه نقد | ۱۳,۷۵۲ | | | | | |
| حساب‌های دریافتنی | ۷,۸۴۰ | | | | | |
| پیش‌پرداخت اجاره | ۲,۲۸۰ | | | | | |
| تجهیزات | ۲۳,۰۵۰ | | | | | |
| استهلاک انباشته | | ۴,۹۲۱ | | | | |
| اسناد پرداختنی | | ۵,۷۰۰ | | | | |
| حساب‌های پرداختنی | | ۵,۶۷۲ | | | | |
| سرمایه | | ۳۰,۹۶۰ | | | | |
| برداشت | ۳,۶۵۰ | | | | | |
| درآمد خدمات | | ۱۵,۵۹۰ | | | | |
| هزینه حقوق | ۱۰,۸۴۰ | | | | | |
| هزینه اجاره | ۷۶۰ | | | | | |
| هزینه استهلاک | ۶۷۱ | | | | | |
| هزینه سود تضمین‌شده | ۵۷ | | | | | |
| سود تضمین‌شده پرداختنی | | ۵۷ | | | | |
| جمع | ۶۲,۹۰۰ | ۶۲,۹۰۰ | | | | |

ت ۹-۹ با استفاده از مانده‌حساب‌های زیر ترازنامه طبقه‌بندی‌شده شرکت کارا را تهیه کنید.

| بدهکار | | بستانکار | |
|---|---|---|---|
| ساختمان | ۱۲۸,۸۰۰ | سرمایه | ۱۱۵,۰۰۰ |
| حساب‌های دریافتنی | ۱۴,۵۲۰ | استهلاک انباشته ساختمان | ۴۲,۶۰۰ |
| پیش‌پرداخت بیمه | ۴,۶۸۰ | حساب‌های پرداختنی | ۱۲,۳۰۰ |
| وجه نقد | ۱۸,۰۴۰ | اسناد پرداختنی | ۹۷,۷۸۰ |
| تجهیزات | ۶۲,۴۰۰ | استهلاک انباشته-تجهیزات | ۱۸,۷۲۰ |
| زمین | ۶۴,۰۰۰ | سود تضمین‌شده پرداختنی | ۲,۶۰۰ |
| هزینه بیمه | ۷۸۰ | درآمد خدمات | ۱۴,۱۸۰ |
| هزینه استهلاک | ۷,۳۶۰ | جمع | ۳۰۳,۱۸۰ |
| هزینه سود تضمین‌شده | ۲,۶۰۰ | | |
| جمع | ۳۰۳,۱۸۰ | | |

ت ۱۰-۹ در ادامه طبقات اصلی ترازنامه ارائه شده است.

دارایی‌های جاری (CA) سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت (LTI) دارایی‌های ثابت مشهود (FA)

دارایی‌های نامشهود (IA) بدهی‌های جاری (CL) بدهی‌های بلندمدت (LTL)

حقوق صاحبان سرمایه (OE)

هریک از اقلام زیر را در گروه‌های بالا طبقه‌بندی کنید.

حساب‌های پرداختنی حساب‌های دریافتنی استهلاک انباشته ساختمان وجه نقد

سرمایه حق اختراع حقوق پرداختنی بدهی‌های بلندمدت

سرمایه‌گذاری‌ها پیش‌پرداخت هزینه موجودی‌ها تجهیزات اداری زمین

## مسائل

م ۱-۹ اطلاعات زیر در رابطه با شرکت مولوی ارائه شده است:

| نام حساب | صورت سود و زیان بدهکار | صورت سود و زیان بستانکار | ترازنامه بدهکار | ترازنامه بستانکار |
|---|---|---|---|---|
| وجه نقد | | | ۱۷,۹۰۰ | |
| حساب‌های دریافتنی | | | ۱۰,۸۰۰ | |
| پیش‌پرداخت بیمه | | | ۲,۸۰۰ | |
| تجهیزات | | | ۲۱,۰۰۰ | |
| استهلاک انباشته | | | | ۴,۵۰۰ |
| حساب‌های پرداختنی | | | | ۹,۰۰۰ |
| حقوق پرداختنی | | | | ۲,۴۰۰ |
| سرمایه | | | | ۲۸,۵۰۰ |
| برداشت | | | ۱۱,۰۰۰ | |
| درآمد خدمات | | ۵۶,۰۰۰ | | |
| هزینه تعمیرات | ۱,۶۰۰ | | | |
| هزینه استهلاک | ۲,۱۰۰ | | | |
| هزینه بیمه | ۱,۸۰۰ | | | |
| هزینه حقوق | ۳۰,۰۰۰ | | | |
| هزینه آب و برق | ۱,۴۰۰ | | | |
| جمع | ۳۶,۹۰۰ | ۵۶,۰۰۰ | ۶۳,۵۰۰ | ۴۴,۴۰۰ |
| سود خالص | ۱۹,۱۰۰ | | | ۱۹,۱۰۰ |
| | ۵۶,۰۰۰ | ۵۶,۰۰۰ | ۶۳,۵۰۰ | ۶۳,۵۰۰ |

**خواسته**

صورت سود و زیان و ترازنامه طبقه‌بندی‌شده را تهیه کنید.

م ۲-۹ شرکت بازرگانی سعیدی به عملیات خرده‌فروشی وسائل تزئینی منازل اشتغال دارد. این شرکت تمامی موجودی کالای خود را به صورت نسیه خریداری می‌کند و از سیستم ادواری ثبت موجودی‌ها استفاده می‌نماید. از حساب‌های پرداختنی تنها در مورد ثبت خرید کالا استفاده می‌شود. دیگر بدهی‌های جاری در حساب‌های مجزایی ثبت می‌شوند. اطلاعات زیر برای سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹ ارائه شده است.

| | ۱۳۸۶ | ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ | ۱۳۸۹ |
|---|---|---|---|---|
| **اطلاعات صورت سود و زیان** | | | | |
| فروش | | ۵۳,۳۰۰ | (ث) | ۴۵,۲۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | | (الف) | ۱۳,۸۰۰ | ۱۴,۳۰۰ |
| سود ناخالص | | ۳۸,۳۰۰ | ۳۳,۸۰۰ | (خ) |
| هزینه‌های عملیاتی | | ۳۴,۹۰۰ | (ج) | ۲۸,۶۰۰ |
| سود خالص | | (ب) | ۲,۵۰۰ | (ر) |
| **اطلاعات ترازنامه** | | | | |
| موجودی کالا | ۷,۲۰۰ | (پ) | ۸,۱۰۰ | (ز) |
| حساب‌های پرداختنی | ۳,۲۰۰ | ۳,۶۰۰ | ۲,۵۰۰ | (ژ) |
| **سایر اطلاعات** | | | | |
| خرید کالا به صورت نسیه | | ۱۴,۲۰۰ | (چ) | ۱۳,۲۰۰ |
| وجه‌نقد پرداختی بابت کالا | | (ت) | (ح) | ۱۳,۶۰۰ |

**خواسته‌ها**

الف. جاهای خالی را تکمیل کنید.

ب. در طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۹، فروش کاهش یافته است. آیا این کاهش الزاماً به معنی کاهش در سودآوری است؟توضیح دهید. در پاسخ به این سؤال، نسبت سود (زیان) ناخالص را محاسبه کنید و از آن استفاده نمایید.

م ۳-۹ با استفاده از اطلاعات زیر صورت‌های مالی طبقه‌بندی‌شده را تهیه کنید.

| نام حساب | تراز آزمایشی تعدیل‌شده | |
|---|---|---|
| | بدهکار | بستانکار |
| وجه نقد | ۸,۱۰۰ | |
| حساب‌های دریافتنی | ۱۰,۸۰۰ | |
| ملزومات | ۱,۵۰۰ | |
| پیش‌پرداخت بیمه | ۲,۰۰۰ | |
| تجهیزات | ۲۴,۰۰۰ | |
| استهلاک انباشته | | ۵,۶۰۰ |
| اسناد پرداختنی | | ۱۵,۰۰۰ |
| حساب‌های پرداختنی | | ۶,۱۰۰ |
| حقوق پرداختنی | | ۲,۴۰۰ |
| سود تضمین‌شده پرداختنی | | ۶۰۰ |
| سرمایه | | ۱۵,۸۰۰ |

| | | |
|---|---|---|
| برداشت | ۷,۰۰۰ | |
| درآمد خدمات | | ۶۱,۰۰۰ |
| هزینه تبلیغات | ۸,۴۰۰ | |
| هزینه ملزومات | ۴,۰۰۰ | |
| هزینه استهلاک | ۵,۶۰۰ | |
| هزینه بیمه | ۳,۵۰۰ | |
| هزینه حقوق | ۳۱,۰۰۰ | |
| هزینه سود تضمین شده | ۶۰۰ | |
| جمع | ۱۰۶,۵۰۰ | ۱۰۶,۵۰۰ |

م ۴-۹ با استفاده از اطلاعات زیر ترازنامه طبقه‌بندی‌شده و صورت سود و زیان چندمرحله‌ای را تهیه نمایید.

| | | | |
|---|---|---|---|
| حساب‌های پرداختنی | ۲۵,۲۰۰ | درآمد سود تضمین شده | ۸,۰۰۰ |
| حساب‌های دریافتنی | ۳۰,۵۰۰ | موجودی کالا | ۲۹,۰۰۰ |
| استهلاک انباشته تجهیزات ارسال کالا | ۱۵,۰۰۰ | اسناد پرداختنی | ۳۷,۰۰۰ |
| استهلاک انباشته تجهیزات فروشگاه | ۳۲,۰۰۰ | پیش‌پرداخت بیمه | ۳,۵۰۰ |
| وجه نقد | ۶,۰۰۰ | هزینه مالیات | ۲,۸۰۰ |
| سرمایه | ۱۰۱,۷۰۰ | مالیات پرداختنی | ۲,۸۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۵۰۷,۰۰۰ | هزینه اجاره | ۱۵,۰۰۰ |
| هزینه ارسال کالای فروش رفته | ۶,۵۰۰ | هزینه حقوق | ۹۶,۰۰۰ |
| تجهیزات ارسال کالا | ۴۶,۰۰۰ | فروش | ۶۸۰,۰۰۰ |
| هزینه استهلاک تجهیزات ارسال کالا | ۵,۰۰۰ | هزینه کمیسیون فروش | ۱۱,۲۰۰ |
| هزینه استهلاک تجهیزات فروشگاه | ۸,۰۰۰ | کمیسیون فروش پرداختنی | ۴,۷۰۰ |
| برداشت | ۱۰,۰۰۰ | برگشت از فروش و تخفیفات | ۸,۰۰۰ |
| هزینه بیمه | ۷,۰۰۰ | تجهیزات فروشگاه | ۱۰۰,۰۰۰ |
| هزینه سود تضمین‌شده | ۶,۴۰۰ | هزینه آب و برق | ۸,۵۰۰ |

# فصل ۱۰

# تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانید:

۱ علت نیاز به تجزیه و تحلیل‌های مقایسه‌ای را بیان کنید.

۲ ابزارهای تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی را تعیین کنید.

۳ تجزیه و تحلیل افقی را توضیح دهید و آن‌را بکار ببرید.

۴ تجزیه و تحلیل عمودی را تشریح کرده و آن‌را بکار ببرید.

۵ نسبت‌های مالی مورد استفاده در تحلیل نقدینگی، سودآوری و توانایی پرداخت بدهی‌های یک شرکت را تعیین و محاسبه کنید.

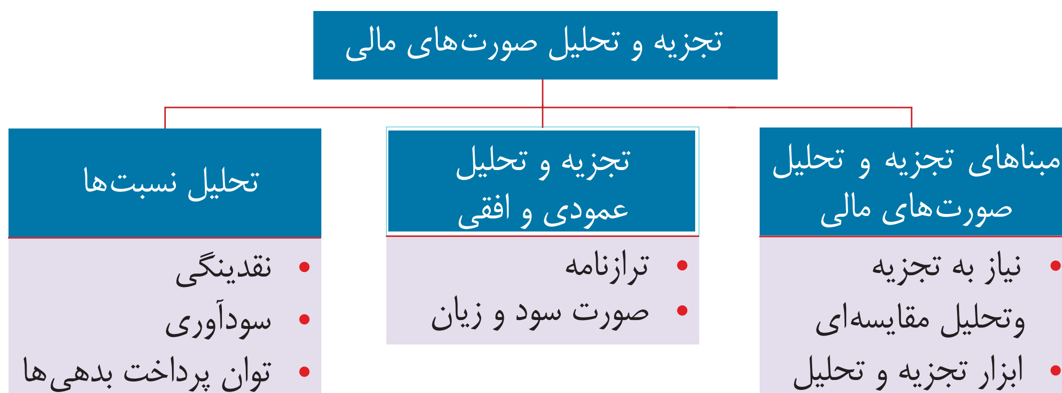
## مروری بر فصل

تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی با هدف کشف روابط پنهان بین اطلاعات مالی انجام می‌شود. کشف روابط تنها از طریق مقایسه اقلام مشابه امکان‌پذیر است. مقایسه، مهم‌ترین ابزار برای یافتن شباهت‌ها و تفاوت‌های اقلام است. شناسایی تفاوت‌ها و شباهت‌ها منجر به تعیین روابط بین اقلام می‌شود. پرکاربردترین ابزار مقایسه و تعیین رابطه عبارتند از: نسبت‌یابی، درصدگیری و روندیابی.

در این فصل دو روش تجزیه و تحلیل مالی زیر تشریح می‌شوند:

۱ تجزیه وتحلیل مقایسه‌ای: صورت‌های مالی دو یا چند دوره مالی با یک‌دیگر مقایسه می‌شود.

۲ تجزیه و تحلیل درونی: مقدار و اهمیت نسبی هریک از اقلام یک صورت مالی در مقام مقایسه با سایر اقلام همان صورت تعیین می‌گردد. محتوا و ساختار فصل ۱۰ به صورت زیر است:



تجزیــه و تحلیل صورت‌های مالی یک شــرکت در بردارنده ارزیابی سه ویژگی است: نقدینگی، سودآوری و توانایی پرداخت بدهی‌ها. یک اعتبار دهنده (بستانکار) کوتاه مدت، بــرای مثال بانک، قبل از همه به **نقدینگی** شــرکت (توانایی وام گیرنده بــرای پرداخت تعهدات شرکت در سررسید) توجه دارد. نقدینگی متقاضی وام، یک عامل بسیار با اهمیت در ارزیابی توانایی بازپرداخت وام محســوب می‌شود. یک بســتانکار بلندمدت، برای مثال، دارنده اوراق مشــارکت شــرکت، بــر معیارهای سودآوری و توانایی پرداخت بدهی توجه دارد. این دو دســته از معیارها، توانایی شــرکت را برای ادامه حیات در بلندمدت نشــان می‌دهند. بستانکاران بلندمدت، این معیارها را از طریق اندازه‌گیری مقدار بدهی درســاختار سرمایه شــرکت و توانایی شرکت در پرداخت بهره، به دست می‌آورند. به صورت مشابه، سهامداران به توانایی پرداخت بدهی و ســودآوری شرکت توجه دارند. این گروه، امکان پرداخت سود سهام توسط شرکت و رشد احتمالی قیمت سهام را ارزیابی می‌کنند.

## نیاز به تحلیل‌های مقایسه‌ای

**هدف مطالعه ۱**

علت نیاز به تجزیه و تحلیل‌های مقایسه‌ای را بیان کنید.

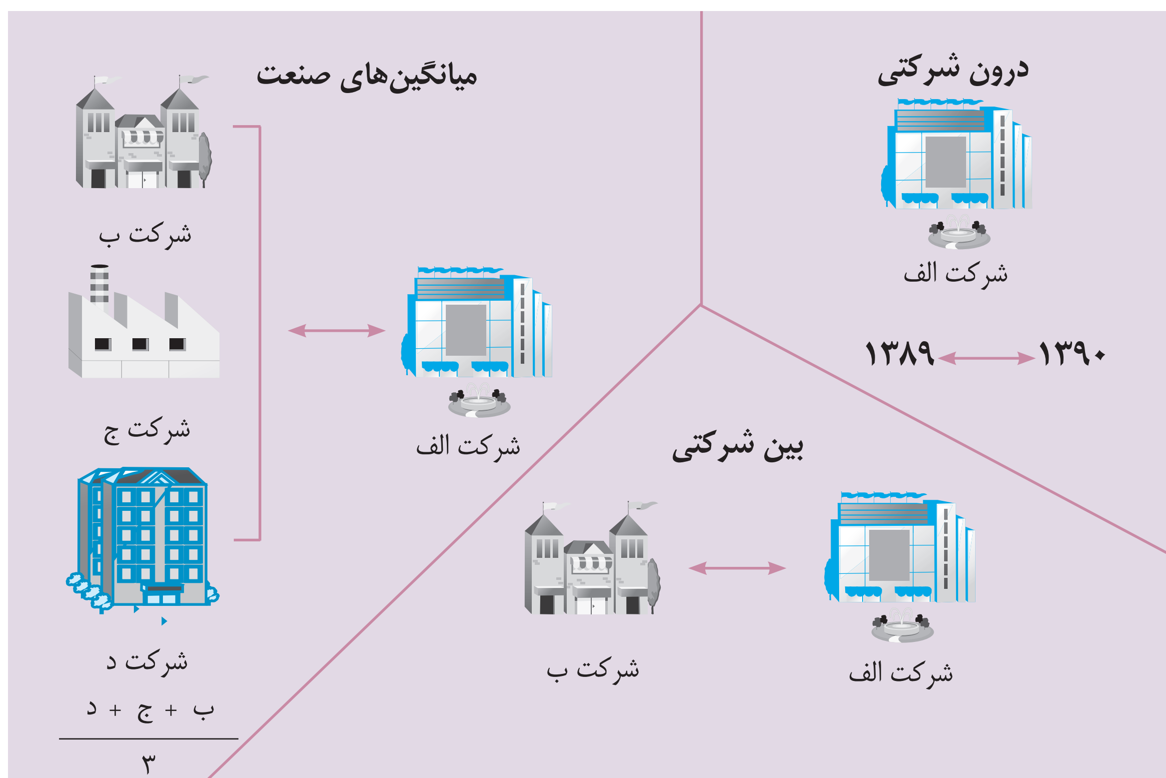
تمامی اقلام گزارش‌شــده در صورت‌هــای مالی، بــا اهمیت هســتند. وقتــی شــرکت ایران خــودرو، موجودی نقدی خــود را در ترازنامه ۲۴,۷۱۰ میلیارد ریال گــزارش می‌کند، می‌دانیم که در تاریخ ترازنامه، شــرکت ایران خــودرو این مبلغ وجه نقد را در اختیار داشته است. با این حال، نمی‌دانیم که وجه نقد شــرکت طی دوره‌های گذشته افزایش داشته اســت یا خیر، یــا این مبلغ، برای نیازهای شــرکت به وجــه نقد کفایت می‌کند یا خیر. بــرای آن‌که بتوان به چنین اطلاعاتی دســت یافت، باید موجودی نقدی با سایر اقلام صورت‌های مالی مقایسه شود.مقایسه‌ها را می‌تــوان بر مبناهای مختلفی انجام داد که در این فصل به سه مورد آن اشاره می‌شود:

**۱ مبنــای درون شــرکتی:** در ایــن مبنــا یک قلم اطلاعات یا یک رابطه مالی شــرکت در ســال جاری، بــا قلم اطلاعــات یا رابطه مالی مشــابه در یک یا چند سال گذشته مقایســه می‌شود. برای مثال، شرکت ایران خودرو می‌تواند موجودی وجه نقد خود در پایان دوره مالی جاری را با موجودی ســال گذشته مقایسه کند تا مقدار افزایش یا کاهش در وجه نقد مشــخص شود. به صورت مشــابه، شــرکت ایران خودرو می‌تواند نسبت وجــه نقد بــه دارایی‌های جاری در پایان ســال جاری را با همین نســبت در ســال‌های گذشــته مقایسه کند. مقایسه‌های درون شرکتی در کشف تغییرات در روابط مالی و روندهای با اهمیت، مفید می‌باشند.

**۲ میانگین‌هــای صنعــت:** در ایــن مبنــا، یک قلم اطلاعات یا یک رابطه مالی یک شــرکت با متوسط‌های صنعت مقایسه می‌شوند. برای مثال، سود خالص شرکت ایران‌خودرو را می‌توان با متوســط سود خالص تمامی شرکت‌های فعال در صنعت خودروسازی مقایسه کرد. مقایســه‌های با صنعت، اطلاعاتــی در رابطه با عملکرد نسبی شرکت در مقابل صنعت فراهم می‌آورد.

**۳ مبنای بین شرکتی:** این مبنا، یک قلم اطلاعات یــا یک رابطه مالی شــرکت را با همان قلم اطلاعات یا رابطه مالی یک یا چند شــرکت رقیب مقایســه می‌کند. تحلیل‌گــران، این مقایســه‌ها را بر مبنــای صورت‌های مالی منتشر شده شــرکت‌ها انجام می‌دهند. برای مثال، می‌توان کل مبلغ فروش شــرکت ایران خودرو را با کل

درآمد فروش شرکت رقیبی مانند سایپا مقایسه کرد. مقایسه‌های بین شرکتی در تعیین وضعیت رقابتی شرکت، سودمند هستند.




تصویر۱ــ۱۰ مقایسات درون شرکتی، میانگین صنعتی و بین شرکتی

## ابزار تجزیه و تحلیل

**هدف مطالعه ۲**

شناسایی ابزار تحلیل صورت‌های مالی

از ابزار مختلفی برای ارزیابی اهمیت داده‌های صورت‌های مالی استفاده می‌شود. ابزار متداول مورد استفاده عبارتند از:

**تجزیه و تحلیل افقی:** مجموعه‌ای از داده‌های صورت‌های مالی را در طی یک دوره زمانی ارزیابی می‌کند.

**تجزیه و تحلیل عمودی:** اطلاعات هر صورت مالی (مانند ترازنامه) را در قالب درصدی از یک مبنای مشترک (مانند کل دارایی ها) ارزیابی می‌کند.

**تجزیه و تحلیل نسبت‌ها:** رابطه بین اقلام منتخب صورت‌های مالی را بیان می‌کند.

تحلیل افقی اساساً به منظور مقایسه‌های درون شرکتی استفاده می‌شود. دو ویژگی صورت‌های مالی منتشر شده، این نوع مقایسه‌ها را تسهیل می‌کند: نخست، تمامی صورت‌های مالی اساسی، داده‌های مالی را به صورت مقایسه‌ای و حداقل برای ۲ سال ارائه می‌دهند. دوم، خلاصه‌ای از برخی اطلاعات مالی برای مجموعه زمانی ۵ تا ۱۰ ساله ارائه می‌شوند. تحلیل عمودی در هر دوی مقایسه‌های درون شرکتی و بین شرکتی مورد استفاده قرار می‌گیرند. تحلیل نسبت‌ها در هر سه نوع مقایسه، استفاده می‌شوند. در بخش‌های بعدی، هر سه نوع تجزیه و تحلیل تشریح خواهند شد.

**هدف مطالعه ۳**

تحلیل افقی را توضیح دهید و آن را بکار ببرید.

تجزیه و تحلیل افقی، که هم‌چنین تحلیل روند نیز نامیده می‌شود، تکنیکی برای ارزیابی مجموعه‌ای از اطلاعات صورت‌های مالی در طی دوره‌ای از زمان است. هدف این تکنیک، تعیین افزایش یا کاهش رخ داده در این قلم اطلاعات است. این تغییر ممکن است در قالب مبلغ یا درصد بیان شود. برای مثال، آخرین ارقام فروش خالص شرکت ایران خودرو به صورت زیر است:

شرکت ایران خودرو – سهامی عام

خالص فروش (ارقام به میلیارد ریال)

| ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ | ۱۳۸۷ |
|---|---|---|
| ۱۹۸،۶۰۰ | ۱۹۹،۰۳۰ | ۱۸۷،۸۱۰ |

تصویر ۲–۱۰ فروش خالص شرکت ایران خودرو

اگر فرض شود سال ۱۳۸۷، سال مبنا است، می‌توان درصد افزایش یا کاهش فروش خالص در دیگر سال‌ها را نسبت به سال مبنا بیان کرد:

$$\text{تغییر نسبت به سال مبنا} = \frac{\text{مبلغ سال جاری} - \text{مبلغ سال مبنا}}{\text{مبلغ سال مبنا}}$$

تصویر ۳–۱۰ فرمول تحلیل افقی تغییرات نسبت به سال مبنا

برای مثال، می‌توان بیان کرد که فروش خالص شرکت ایران خودرو در سال ۱۳۸۸ نسبت به سال ۱۳۸۷، تقریباً ۶ درصد [۱۸۷،۸۱۰/(۱۸۷،۸۱۰–۱۹۹،۰۳۰)] افزایش داشته است. به صورت مشابه می‌توان بیان کرد که فروش خالص از سال ۱۳۸۷ تا سال ۱۳۸۹ تقریباً ۵/۷ درصد [۱۸۷،۸۱۰/(۱۸۷،۸۱۰–۱۹۸،۶۰۰)] افزایش داشته است. روش دیگر آن است که فروش به شکل درصدی از فروش سال مبنا بیان می‌شوند. این کار را می‌توان با تقسیم مبلغ فروش سال جاری بر مبلغ فروش سال پایه انجام داد. به‌صورت زیر:

$$\text{نتایج جاری نسبت به سال مبنا} = \frac{\text{مبلغ سال جاری}}{\text{مبلغ سال مبنا}}$$

تصویر ۴–۱۰ فرمول تحلیل افقی سال جاری نسبت به سال مبنا

تصویر ۵–۱۰ این تجزیه و تحلیل را برای شرکت ایران خودرو در طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۹ نمایش می‌دهد.

| ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ | ۱۳۸۷ |
|---|---|---|
| ۱۹۸۶۰۰ | ۱۹۹۰۳۰ | ۱۸۷۸۱۰ |
| ٪۱۰۵/۷ | ٪۱۰۶ | ٪۱۰۰ |

شرکت ایران خودرو – سهامی عام
خالص فروش– نسبت به سال مبنا

تصویر ۵–۱۰ تحلیل افقی فروش خالص شرکت ایران خودرو نسبت به سال مبنا

## ترازنامه

برای تشریح بیش‌تر تجزیه و تحلیل افقی، از صورت‌های مالی فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه استفاده شده است. تصویر ۶–۱۰ تجزیه و تحلیل افقی ترازنامه فشرده فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه را برای دو سال ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه تغییرات ریالی و درصدی نمایش می‌دهد.ترازنامه مقایسه‌ای نمایش داده شده در تصویر ۶–۱۰ نشان می‌دهد که تغییرات بااهمیتی در ساختار مالی فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه، از سال ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۸ رخ داده است:

در بخش دارایی‌ها، خالص دارایی‌های ثابت مشهود ۱۶۷۵ میلیون ریال یا ۲۶/۵ ٪ افزایش داشته است.

در بخش بدهی‌ها، بدهی‌های جاری ۴۱۵ میلیون ریال یا ۱۳/۷ ٪افزایش داشته است.

در بخش حقوق صاحبان سهام، سود انباشته، ۲۰۲۶ میلیون ریال یا ۳۸/۶ ٪افزایش یافته است.

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه – سهامی عام
ترازنامه فشرده (ارقام میلیون ریال)
۲۹ اسفند

| | ۱۳۸۸ | ۱۳۸۷ | افزایش (کاهش) طی سال ۱۳۸۸ – مبلغ | افزایش (کاهش) طی سال ۱۳۸۸ – درصد |
|---|---|---|---|---|
| **دارایی‌ها** | | | | |
| دارایی‌های جاری | ۱۰,۲۰۰ | ۹,۴۵۰ | ۷۵۰ | ٪ ۷/۹ |
| دارایی‌های ثابت مشهود (خالص) | ۸,۰۰۰ | ۶,۳۲۵ | ۱,۶۷۵ | ٪ ۲۶/۵ |
| دارایی‌های ثابت نامشهود | ۱۵۰ | ۱۷۵ | (۲۵) | (٪ ۱۴/۳) |
| کل دارایی‌ها | ۱۸,۳۵۰ | ۱۵,۹۵۰ | ۲,۴۰۰ | ٪ ۱۵ |
| **بدهی‌ها** | | | | |
| بدهی‌های جاری | ۳,۴۴۵ | ۳,۰۳۰ | ۴۱۵ | ٪ ۱۳/۷ |
| بدهی‌های بلندمدت | ۴,۸۷۵ | ۴,۹۷۰ | (۹۵) | (٪ ۱/۹) |
| کل بدهی‌ها | ۸,۳۲۰ | ۸,۰۰۰ | ۳۲۰ | ٪ ۴ |
| **حقوق صاحبان سهام** | | | | |
| سهام عادی ۱۰ هزار ریالی | ۲,۷۵۴ | ۲,۷۰۰ | ۵۴ | ٪ ۲ |
| سود انباشته | ۷,۲۷۶ | ۵,۲۵۰ | ۲,۰۲۶ | ٪ ۳۸/۶ |
| کل حقوق صاحبان سرمایه | ۱۰,۰۳۰ | ۷,۹۵۰ | ۲,۰۸۰ | ٪ ۲۶/۲ |
| کل بدهی ماه و حقوق صاحبان سرمایه | ۱۸,۳۵۰ | ۱۵,۹۵۰ | ۲,۴۰۰ | ٪ ۱۵ |

تصویر ۶–۱۰ تحلیل افقی ترازنامه

## صورت سود و زیان

تصویر ۷-۱۰ تحلیل افقی صورت سود و زیان فشرده فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه را برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ نمایش می‌دهد. تحلیل افقی صورت سود و زیان تغییرات زیر را نشان می‌دهد:

فروش خالص ۲۶۰۰ میلیون ریال یا ۱۴/۲(۱۸,۳۷۰÷۲,۶۰۰) افزایش داشته است.

بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، ۱,۴۱۰ میلیون ریال یا ۱۲/۴ ٪(۱۱,۴۰۰÷۱,۴۱۰) افزایش داشته است.

کل هزینه‌های عملیاتی ۳۷۰ میلیون ریال یا ۱۱/۶ ٪ (۳,۲۰۰÷۳۷۰) افزایش یافته است.

به صورت کلی، سود ناخالص و سود خالص رشد قابل توجهی داشته‌اند. سود ناخالص ۱۷/۱ ٪ و سود خالص ۲۶/۵ ٪افزایش داشته‌اند. روند تغییرات سود فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه مطلوب به نظر می‌رسد.

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه – سهامی عام
صورت سود و زیان فشرده (ارقام میلیون ریال)
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند

| | | | افزایش (کاهش) طی سال ۱۳۸۸ | |
|---|---|---|---|---|
| | ۱۳۸۸ | ۱۳۸۷ | مبلغ | درصد |
| فروش | ۲۱,۹۵۰ | ۱۹۶۰۰ | ۲۳۵۰ | ٪ ۱۲ |
| برگشت از فروش و تخفیفات | (۹۸۰) | (۱,۲۳۰) | (۲۵۰) | ٪ ۲۰/۳ |
| خالص فروش | ۲۰,۹۷۰ | ۱۸,۳۷۰ | ۲,۶۰۰ | ٪ ۱۲/۴ |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | (۱۲,۸۱۰) | (۱۱,۴۰۰) | ۱,۴۱۰ | ٪ ۱۵ |
| سود ناخالص | ۸,۱۶۰ | ۶,۹۷۰ | ۱,۱۹۰ | ٪ ۱۷/۱ |
| هزینه‌های فروش | ۲,۵۳۰ | ۲,۱۱۵ | ۴۱۵ | ٪ ۱۹/۶ |
| هزینه‌های اداری | ۱,۰۴۰ | ۱,۰۸۵ | (۴۵) | (٪ ۴/۱) |
| کل هزینه‌های عملیاتی | ۳,۵۷۰ | ۳,۲۰۰ | ۳۷۰ | ٪ ۱۱/۶ |
| سود عملیاتی | ۴,۵۹۰ | ۳,۷۷۰ | ۸۲۰ | ٪ ۲۱/۸ |
| سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی | | | | |
| درآمد بهره و سود سهام | ۹۰ | ۱۱۰ | (۲۰) | (٪ ۱۸/۲) |
| سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی | | | | |
| هزینه‌بهره | (۳۶۰) | (۴۰۵) | (۴۵) | (٪ ۱۱/۱) |
| سود خالص قبل از کسر مالیات | ۴,۳۲۰ | ۳,۴۷۵ | ۸۴۵ | ٪ ۲۴/۳ |
| مالیات بر درآمد | (۱,۶۸۲) | (۱,۳۹۰) | ۲۹۲ | ٪ ۲۱ |
| سود خالص | ۲,۶۳۸ | ۲,۰۸۵ | ۵۵۳ | ٪ ۲۶/۵ |

تصویر ۷-۱۰ تجزیه و تحلیل افقی صورت سود و زیان

تجزیه و تحلیل افقی تغییرات از یک دوره به دوره دیگر تا حدودی ساده و کاملاً مفید است. اما محاسبات می‌تواند پیچیده شود. اگر یک قلم اطلاعات در سال مبنا یا سال جاری وجود نداشته باشد، نمی‌توان درصد تغییر را محاسبه نمود. به صورت مشابه، اگر یک قلم از صورت‌های مالی در سال مبنا یا سال جاری مقداری منفی داشته باشد، در حالی‌که رقم متناظر آن مثبت است، نمی‌توان درصد تغییرات را محاسبه نمود.

## مثال جامع ۱ !

خلاصه اطلاعات مالی شرکت سپیده در زیر ارائه شده است. (ارقام میلیون ریال است)

| | ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ | ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| دارایی‌های ثابت جاری | ۲,۳۴۰ | ۱,۸۰۰ |
| دارایی‌های ثابت مشهود (خالص) | ۷,۵۶۰ | ۴,۲۰۰ |
| کل دارایی‌ها | ۹,۹۰۰ | ۶,۰۰۰ |

مبلغ و درصد تغییرات در سال ۱۳۸۹ را با استفاده از تجزیه و تحلیل افقی و با در نظر گرفتن سال ۱۳۸۸ به عنوان سال مبنا، محاسبه کنید.

طرح اقدام:

درصد تغییر را با تقسیم مبلغ افزایش بر مقدار سال ۱۳۸۸ (سال مبنا) محاسبه کنید.

پاسخ:

| | | افزایش در سال ۱۳۸۹ |
|---|---|---|
| دارایی‌های ثابت جاری | ۵۴۰ | ٪۳۰ [(۲۳۴۰ − ۱۸۰۰) / ۱۸۰۰] |
| دارایی‌های ثابت مشهود (خالص) | ۳,۳۶۰ | ٪۸۰ [(۷۵۶۰ − ۴۲۰۰) / ۴۲۰۰] |
| کل دارایی‌ها | ۳,۹۰۰ | ٪۶۵ [(۹۹۰۰ − ۶۰۰۰) / ۶۰۰۰] |

## تجزیه و تحلیل عمودی

**هدف مطالعه ۴**

تجزیه و تحلیل عمودی را توصیف کرده و آن‌را بکار ببرید.

تجزیه و تحلیل عمودی، که هم‌چنین تجزیه و تحلیل هم‌اندازه نیز نامیده می‌شود، تکنیکی است که هر قلم از صورت‌های مالی را در قالب درصدی از یک مبلغ مبنا بیان می‌کند. معمولاً در ترازنامه مبلغ مبنا، کل دارایی‌ها و در صورت سود و زیان مبلغ مبنا کل درآمد فروش است. به این ترتیب، برای مثال می‌توان بیان کرد که دارایی‌های جاری،

۲۲ ٪کل دارایی‌ها اســت،یا در صورت ســود و زیان، می‌توان بیــان کرد که هزینه‌های فروش ۱۶ درصد کل درآمد فروش است.

## ترازنامه

تصویر ۹–۱۰ تجزیه و تحلیل عمودی ترازنامه مقایسه‌ای فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه را نشان می‌دهد. مبلغ مبنا بــرای دارایی‌ها، کل دارایی‌ها اســت. مبلــغ مبنا برای بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه، کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه است. تجزیه و تحلیل عمودی، اندازه نســبی هر گروه از اقلام را در ترازنامه نشــان می‌دهد. هم‌چنین، می‌توان درصد تغییر در اقلام دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سرمایه، را به صورت جداگانه مشاهده کرد. برای مثال، می‌توان مشــاهده کرد که دارایی‌های جاری از ۵۹/۲ ٪ کل دارایی در سال ۱۳۸۷ به ۵۵/۶٪ کل دارایی‌ها در سال ۱۳۸۸ کاهش یافته است (هر چند مبلغ ریالی دارایی‌های جاری در طی ســال ۱۳۸۸ ۷۵۰ میلیون ریال افزایش یافته اســت). خالص دارایی‌های ثابت مشهود از ۳۹/۷٪ به ۴۳/۶٪ کل دارایی‌ها افزایش یافته اســت. ســود انباشــته از ۳۲/۹ ٪ به ۳۹/۷ ٪کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه افزایش یافته است. این نتایج، اســتنتاج قبلی در رابطه با تأمین مالی رشــد دارایی‌ها از محل ســود خالص را مجدداً تأیید می‌کند.

## صورت سود و زیان

تصویــر ۱۰–۱۰ تحلیــل عمودی صورت ســود و زیان شــرکت رفاه را نمایش می‌دهد. بهای تمام‌شــده کالای فروش‌رفته در قالب درصدی از فروش خالص، ۱ ٪(۶۲/۱ ٪در مقابــل ۶۱/۱ ٪) کاهش یافته اســت و کل هزینه‌های عملیاتــی ۰/۴ ٪(۱۷/۴ ٪در مقابل ۱۷ ٪) کاهــش یافتــه اســت. در نتیجه، تعجب‌آور نیســت که ســود خالص، در قالب درصدی از فــروش خالص، از ۱۱/۴ ٪بــه ۱۲/۶ ٪افزایش یافته اســت. با توجه به این نتیجه و تحلیل می‌توان اســتنباط کرد که فروشــگاه‌های زنجیــره‌ای رفــاه، از نظــر ســودآوری در وضعیــت مطلوبــی بوده و در آینــده می‌تواند موفق‌تر نیز باشــد.

یکی از مزایای تجزیه و تحلیل عمودی آن است‌که، تحلیل‌گر را قادر می‌سازد شرکت‌های با اندازه مختلف را با یک‌دیگر مقایســه کند. برای مثــال، رقیب اصلی فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه، فروشگاه‌های زنجیره‌ای شهروند اســت. با استفاده از تجزیه و تحلیل عمودی، می‌توان صورت ســود و زیان فشرده این دو شرکت را مقایســه کرد که نتیجه این مقایســه در تصویر ۱۱–۱۰ نشــان داده شــده اســت.فروش خالص فروشگاه‌های زنجیره‌ای شــهروند، ۹,۴۷۱ مرتبــه بزرگ‌تر از فروش خالص فروشــگاه‌های زنجیره‌ای رفاه است. اما تجزیه و تحلیــل عمودی، ایــن تفاوت در انــدازه را از میان می‌بــرد. درصدها نشــان می‌دهد که نرخ‌های حاشــیه سود ناخالص فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه و شهروند با اندازه ۳۸/۹ ٪و ۳۸/۶ ٪مشــابه است. با این وجود، درصد سود عملیاتی این دو شرکت با مقادیر ۲۱/۹ ٪ و ۱۱/۶ ٪تفــاوت زیادی دارد. ایــن تفاوت به درصد هزینه‌های فروش و اداری مربوط اســت به صورتی‌که درصــد هزینه‌هــای عملیاتــی بــرای فروشــگاه‌های زنجیره‌ای رفاه ۱۷ ٪و برای فروشــگاه‌های زنجیره‌ای شــهروند ۲۷ ٪است. هر چند فروشگاه‌های زنجیره‌ای شــهروند ســود خالص ۸۴۷۲ مرتبه بزرگ‌تر از سود خالــص فروشــگاه‌های رفاه بــه دســت آورده‌اند، اما حاشیه ســود خالص (ســود خالص به ازای هر ریال فروش) فروشــگاه‌های شــهروند (۵/۶ ٪) تنها ۴۴ ٪ حاشیه سود خالص فروشگاه‌های رفاه (۱۲/۶ ٪) است.

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه – سهامی عام
ترازنامه فشرده (ارقام میلیون ریال)
۲۹ اسفند

| | ۱۳۸۸ | | ۱۳۸۷ | |
|---|---|---|---|---|
| دارایی‌ها | مبلغ | درصد | مبلغ | درصد |
| دارایی‌های جاری | ۱۰,۲۰۰ | ٪ ۵۵/۶ | ۹,۴۵۰ | ٪ ۵۹/۲ |
| دارایی‌های ثابت مشهود (خالص) | ۸,۰۰۰ | ٪ ۴۳/۶ | ۶,۳۲۵ | ٪ ۳۹/۷ |
| دارایی‌های ثابت نامشهود | ۱۵۰ | ٪ ۰/۸ | ۱۷۵ | ٪ ۱/۱ |
| کل دارایی‌ها | ۱۸,۳۵۰ | ٪ ۱۰۰ | ۱۵,۹۵۰ | ٪ ۱۰۰ |
| بدهی‌ها | | | | |
| بدهی‌های جاری | ۳,۴۴۵ | ٪ ۱۸/۸ | ۳,۰۳۰ | ٪ ۱۹ |
| بدهی‌های بلندمدت | ۴,۸۷۵ | ٪ ۲۶/۵ | ۴,۹۷۰ | ٪ ۳۱/۲ |
| کل بدهی‌ها | ۸,۳۲۰ | ٪ ۴۵/۳ | ۸,۰۰۰ | ٪ ۵۰/۲ |
| حقوق صاحبان سهام | | | | |
| سهام عادی ۱۰,۰۰۰ هزار ریالی | ۲,۷۵۴ | ٪ ۱۵ | ۲,۷۰۰ | ٪ ۱۶/۹ |
| سود انباشته | ۷,۲۷۶ | ٪ ۳۹/۷ | ۵,۲۵۰ | ٪ ۳۲/۹ |
| کل حقوق صاحبان سرمایه | ۱۰,۰۳۰ | ٪ ۵۴/۷ | ۷,۹۵۰ | ٪ ۴۹/۸ |
| کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سـرمایه | ۱۸,۳۵۰ | ٪ ۱۰۰ | ۱۵,۹۵۰ | ٪ ۱۰۰ |

تصویر ۹–۱۰ تجزیه و تحلیل عمودی ترازنامه

☑ نکات مفید:

فرمول محاسبه ترازنامه هم اندازه : $\frac{\text{هر قلم ترازنامه}}{\text{کل دارایی‌ها}}$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه
صورت سود و زیان فشرده (ارقام میلیون ریال)
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند

| | ۱۳۸۸ | | ۱۳۸۷ | |
|---|---|---|---|---|
| | مبلغ | درصد | مبلغ | درصد |
| فروش | ۲۱,۹۵۰ | ٪ ۱۰۴/۷ | ۱۹,۶۰۰ | ٪ ۱۰۶/۷ |
| برگشت از فروش و تخفیفات | (۹۸۰) | ٪ ۴/۷ | (۱,۲۳۰) | ٪ ۶/۷ |
| خالص فروش | ۲۰,۹۷۰ | ٪ ۱۰۰ | ۱۸,۳۷۰ | ٪ ۱۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | (۱۲,۸۱۰) | ٪ ۶۱/۱ | (۱۱,۴۰۰) | ٪ ۶۲/۱ |
| سود ناخالص | ۸,۱۶۰ | ٪ ۳۸/۹ | ۶,۹۷۰ | ٪ ۳۷/۹ |
| هزینه‌های فروش | ۲,۵۳۰ | ٪ ۱۲ | ۲,۱۱۵ | ٪ ۱۱/۵ |
| هزینه‌های اداری | ۱,۰۴۰ | ٪ ۵ | ۱,۰۸۵ | ٪ ۵/۹ |
| کل هزینه‌های عملیاتی | (۳,۵۷۰) | ٪ ۱۷ | (۳,۲۰۰) | ٪ ۱۷/۴ |
| سود عملیاتی | ۴,۵۹۰ | ٪ ۲۱/۹ | ۳,۷۷۰ | ٪ ۲۰/۵ |
| سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی | | | | |
| درآمد بهره و سود سهام | ۹۰ | ٪ ۰/۴ | ۱۱۰ | (٪ ۰/۶) |
| سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی | | | | |
| هزینه‌بهره | (۳۶۰) | ٪ ۱/۷ | (۴۰۵) | (٪ ۲/۲) |
| سود خالص قبل از کسر مالیات | ۴,۳۲۰ | ٪ ۲۰/۶ | ۳,۴۷۵ | ٪ ۱۸/۹ |
| مالیات بر درآمد | (۱,۶۸۲) | ٪ ۸/۰ | (۱,۳۹۰) | ٪ ۷/۵ |
| سودخالص | ۲,۶۳۸ | ٪ ۱۲/۶ | ۲,۰۸۵ | ٪ ۱۱/۴ |

تصویر ۱۰–۱۰ صورت سود و زیان هم اندازه

☑ نکات مفید:

فرمول محاسبه صورت سود و زیان هم اندازه : $\frac{\text{هر قلم صورت سود و زیان}}{\text{فروش خالص}}$

| صورت سود و زیان فشرده (ارقام میلیون ریال) | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | فروشگاه‌های رفاه | | فروشگاه‌های شهروند | |
| | مبلغ | درصد | مبلغ | درصد |
| فروش خالص | ۲۰,۹۷۰ | ٪ ۱۰۰ | ۱۹۸,۶۰۰ | ٪ ۱۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته | ۱۲,۸۱۰ | ٪ ۶۱/۱ | ۱۲۱,۸۹۰ | ٪ ۶۱/۴ |
| سود ناخالص | ۸۱۶۰ | ٪ ۳۸/۹ | ۷۶,۷۱۰ | ٪ ۳۸/۶ |
| هزینه‌های فروش و اداری | ۳,۵۷۰ | ٪ ۱۷ | ۵۳,۵۷۰ | ٪ ۲۷ |
| سود عملیاتی | ۴,۵۹۰ | ٪ ۲۱/۹ | ۲۳,۱۴۰ | ٪ ۱۱/۶ |
| سایر درآمدها و هزینه‌ها(شامل مالیات بر درآمد) | ۱۹۵۲ | ٪ ۹/۳ | ۱۲,۰۳۰ | ٪ ۶ |
| سود خالص | ۲۶۳۸ | ٪ ۱۲/۶ | ۱۱,۱۱۰ | ٪ ۵/۶ |

تصویر ۱۱-۱۰ مقایسه بین شرکتی صورت‌های سود و زیان

## تجزیه و تحلیل نسبت‌ها

**هدف مطالعه ۴**

نسبت‌های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل نقدینگی، سودآوری و توان پرداخت بدهی‌ها را تعیین و محاسبه کنید.

تجزیه و تحلیل نسبت‌ها رابطه بین اقلام منتخب داده‌های صورت‌های مالی را بیان می‌کند. یک نسبت رابطه کمی بین یک مقدار و مقدار دیگر را بیان می‌کند. این رابطه در قالب درصد، نرخ یا یک تناسب ساده بیان می‌شود. برای مثال، دارایی‌های جاری شرکت ناصری در سال ۱۳۸۷، ۸۰۷۶/۵ میلیون ریال و بدهی‌های جاری آن ۲,۵۸۴ میلیون ریال است. می‌توان رابطه بین این دو مقدار (دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری) را از طریق تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری نشان داد. به این ترتیب این رابطه را می‌توان به یکی از سه شکل زیر بیان کرد:

**درصد:** دارایی‌های جاری ۳۱۳ درصد بدهی‌های جاری است.

**نرخ:** دارایی‌های جاری ۳/۱۳ مرتبه بدهی‌های جاری است.

**نسبت:** رابطه بین دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری ۳/۱۳:۱ است.

برای تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی اساسی، می‌توان از نسبت‌ها برای ارزیابی، نقدینگی و توانایی پرداخت بدهی‌ها استفاده کرد. تصویر ۱۲-۱۰ این طبقه‌بندی‌ها را تشریح می‌کند.

نسبت‌ها می‌توانند سرنخ‌هایی درباره شرایط و وضعیت یک شرکت فراهم آورند در حالی‌که درک این شرایط از طریق مشاهده اقلام مجزای صورت‌های مالی امکان‌پذیر نیست. با این وجود، یک نسبت به تنهایی چندان پر مفهوم نیست. بنابراین، در بحث از نسبت‌ها، اغلب یکی از انواع مقایسه‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

**۱ مقایسه‌های درون شرکتی**

**۲ مقایسه های مبتنی بر میانگین صنعت**

**۳ مقایسه‌های بین شرکتی**

**نسبت‌های نقدینگی**

توانایی کوتاه مدت شرکت را در ایفای تعهدات خود در سررسید و برطرف ساختن نیازهای غیره منتظره به وجه نقد، اندازه‌گیری می‌کند.

**نسبت‌های سودآوری**

سود یا موفقیت عملیاتی شرکت را برای یک دوره زمانی معین اندازه‌گیری می‌کند.

**هزینه‌ها – درآمدها = سود خالص**

**نسبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها**

توانایی ادامه حیات شرکت را برای دوره‌های زمانی بلندمدت، اندازه‌گیری می‌کند.

تصویر ۱۲–۱۰ طبقه‌بندی نسبت‌های مالی

## نسبت‌های نقدینگی

**نسبت‌های نقدینگی**، توانایی کوتاه مدت شرکت را در پرداخت تعهدات در سررسید آن‌ها و برطرف ساختن نیازهای غیر منتظره به وجه نقد، را اندازه‌گیری می‌کند. بستانکاران (اعتباردهندگان) کوتاه مدت مانند بانک‌ها و تأمین‌کنندگان مواد اولیه معمولاً علاقه‌مند به ارزیابی نقدینگی شرکت می‌باشند. نسبت‌هایی که می‌توان از آن‌ها برای تعیین توان شرکت در پرداخت بدهی‌های کوتاه مدت استفاده کرد عبارتند از: نسبت جاری، نسبت آنی، گردش حساب‌های دریافتنی و گردش موجودی کالا.

### ۱ نسبت جاری

**نسبت جاری** یک معیار متداول برای ارزیابی نقدینگی و توانایی پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت شرکت محسوب می‌شود. این نسبت از طریق تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری محاسبه می‌شود. تصویر ۱۳–۱۰ نسبت جاری فروشگاه‌های رفاه را برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ نمایش می‌دهد.

$$\text{نسبت جاری} = \frac{\text{دارایی‌های جاری}}{\text{بدهی‌های جاری}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۹۴۵۰}{۳۰۳۰} = ۳/۱۲$ مرتبه | $\frac{۱۰۲۰۰}{۳۴۴۵} = ۲/۹۶$ مرتبه |
| فروشگاه‌های شهروند: ۲/۰۲مرتبه | میانگین صنعت: ۱/۰۶مرتبه |

تصویر ۱۳–۱۰ نسبت جاری

نسبت جاری در واقع به چه معنی است؟ نسبت ۲/۹۶ مرتبه برای سال ۱۳۸۸ به این معنی است که به ازای هر ریال بدهی جاری، فروشگاه‌های رفاه، ۲/۹۶ ریال دارایی جاری در اختیار دارد. نسبت جاری فروشگاه‌های رفاه در سال اخیر کاهش داشته است اما در مقایسه با میانگین صنعت (۱/۰۶) به نظر می‌رسد نقدینگی فروشگاه‌های

رفاه در وضعیت مناسبی قرار دارد. این نتیجه‌گیری در مقایسه با نسبت جاری فروشگاه‌های شهروند (۲/۰۲ مرتبه) کماکان پابرجا است.

نسبت جاری، تنها یکی از معیارهای نقدینگی است. هم‌چنین این نسبت، ترکیب دارایی‌های جاری را مورد توجه قرار نمی‌دهد. برای مثال، نسبت جاری این واقعیت را افشا نمی‌کند که ممکن است بخش عمده‌ای از دارایی‌های جاری متشکل از موجودی‌های راکد باشد. قطعاً پرداخت بدهی‌ها مستلزم آن است که ابتدا، موجودی کالا به فروش رفته و پس از وصول وجه این فروش، بدهی‌ها پرداخت شود.

**۲ نسبت آنی**

**نسبت آنی** معیاری از نقدینگی فوری و کوتاه مدت شرکت است. این نسبت از طریق تقسیم جمع وجه نقد، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و خالص حساب‌های دریافتنی بر بدهی‌های جاری، محاسبه می‌شود. برای مثال، فرض کنید، دارایی‌های جاری فروشگاه‌های رفاه برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به قرار زیر است.

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه
ترازنامه (ارقام میلیون ریال)

| | ۱۳۸۸ | ۱۳۸۷ |
|---|---|---|
| دارایی‌های جاری | | |
| وجه نقد | ۱,۰۰۰ | ۱,۵۵۰ |
| سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت | ۲۰۰ | ۷۰۰ |
| حساب‌های دریافتنی (خالص) | ۲,۳۰۰ | ۱,۸۰۰ |
| موجودی کالا | ۶,۲۰۰ | ۵,۰۰۰ |
| پیش‌پرداخت هزینه‌ها | ۵۰۰ | ۴۰۰ |
| کل دارایی‌های جاری | ۱۰,۲۰۰ | ۹,۴۵۰ |

تصویر ۱۴-۱۰

در مقایسه با موجودی کالا و پیش‌پرداخت هزینه‌ها، وجه نقد، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و حساب‌های دریافتنی از نقدینگی بسیار بالاتری برخوردار می‌باشند. ممکن است موجودی کالا به سرعت قابل فروش نباشد و نتوان پیش‌پرداخت هزینه‌ها را به سایر افراد و واحدهای تجاری منتقل کرد. بنابراین، نسبت آنی، نقدینگی فوری شرکت را اندازه‌گیری می‌کند. نسبت آنی فروشگاه‌های رفاه برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۱۵-۱۰ ارائه شده است.

$$\text{نسبت آنی} = \frac{\text{وجه نقد + سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت + خالص حساب‌های دریافتنی}}{\text{بدهی‌های جاری}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۱۵۵۰ + ۷۰۰ + ۱۸۰۰}{۳۰۳۰} = ۱/۳۴$ مرتبه | $\frac{۱۰۰۰ + ۲۰۰ + ۲۳۰۰}{۳۴۴۵} = ۱/۰۲$ مرتبه |
| فروشگاه‌های شهروند: ۰/۸۷ مرتبه | میانگین صنعت: ۰/۲۹ مرتبه |

تصویر ۱۵-۱۰ نسبت آنی

نسبت آنی فروشگاه‌های رفاه در طی سال ۱۳۸۸ کاهش یافته اســت. آیا نسبت آنی به مقدار ۱/۰۲ مرتبه، کافی اســت؟ این موضوع به صنعــت و وضعیت اقتصادی بســتگی دارد. در مقایســه با متوســط صنعت (۰/۲۹ مرتبه) و فروشــگاه‌های شهروند (۰/۸۷ مرتبه)، رفاه از نظر نقدینگی فوری در وضعیت مطلوبی قرار دارد.

**۳ سرمایه در گردش**

تفــاوت بیــن دارایی‌های جــاری و بدهی‌های جاری یک شــرکت، **خالص ســرمایه در گردش** یا سرمایه در گردش نامیده می‌شــود. خالص سرمایه در گردش در زمانی که دارایی‌های جاری بیش از بدهی‌های جاری باشد، مثبت است و هنگامی‌که بدهی‌های جاری بیش از دارایی‌های جاری اســت، ســرمایه در گردش منفی خواهــد بود. براســاس تعریف دارایی‌هــای جاری و بدهی‌های جاری، خالص ســرمایه در گردش مثبت به معنی، وجوه نقد مازاد بر مبلغ مورد نیاز برای پرداخت بدهی‌هــای جاری اســت. به همین دلیــل، معمولاً در شــرکت‌های دارای ســلامت مالی، خالص سرمایه در گردش مثبت است. خالص سرمایه در گردش اغلب به عنوان میزان نقدینگی کوتاه‌مدت یک شــرکت در نظر گرفته می‌شود و به صورت زیر محاسبه می‌شود:

بدهی‌های جاری − دارایی‌های جاری = سرمایه در گردش

| فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال) | |
|---|---|
| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
| ۶۴۲۰ ریال = ۳۰۳۰ − ۹۴۵۰ | ۶۷۵۵ ریال = ۳۴۴۵ − ۱۰۲۰۰ |

تصویر ۱۶−۱۰ سرمایه در گردش

خالص ســرمایه در گردش شــرکت در هر دو سال مثبت اســت کــه نشــان از توانایی شــرکت در ایفای تعهدات کوتاه‌مدت دارد.

**۴ گردش مطالبات تجاری**

می‌تــوان نقدینگــی را از طریــق ســرعت تبدیــل دارایی‌های معینی به وجــه نقد اندازه‌گیری کرد. برای مثال، از نظر نقدینگی، اســناد و حساب‌های دریافتنی تجاری در چه وضعیتی قرار دارند؟ نسبتی که نقدینگی مطالبــات تجــاری را اندازه‌گیــری می‌کنــد، **گردش مطالبات تجاری** نامیده می‌شــود. این نســبت متوسط تعداد دفعات وصــول مطالبات تجاری را در طی یک دوره مالی اندازه‌گیری می‌کند. گردش مطالبات تجاری از طریق تقســیم خالــص فروش‌های نســیه (خالص فــروش منهای فروش‌های نقــدی) بر میانگین خالص اسناد و حساب‌های دریافتنی تجاری، محاسبه می‌شود. در مواردی که نوســانات فصلی عمده‌ای وجود ندارد، میانگین خالص اســناد و حساب‌های دریافتنی تجاری را می‌توان از طریق تقسیم جمع مانده‌های ابتدای دوره و پایان دوره این حساب بر عدد ۲، محاسبه کرد[۱].

فــرض کنید تمامی فروش‌های فروشــگاه‌های رفاه، نسیه اســت. ماندهٔ خالص مطالبات تجاری در ابتدای ســال ۱۳۸۷، ۲,۰۰۰ میلیون ریال بوده اســت. تصویر ۱۶−۱۰ گردش مطالبات فروشگاه‌های رفاه را به همراه اطلاعات مقایسه‌ای، ارائه می‌کند.

۱ چنانچه نوســانات فصلی عمده‌ای در مانده حســاب‌ها و اســناد دریافتنی تجاری وجود دارد، میانگین مطالبات تجاری با اســتفاده از مانده‌های ماهانه محاسبه می‌شود.

$$\text{گردش مطالبات} = \frac{\text{خالص فروش نسیه}}{\text{میانگین خالص دریافتنی‌های تجاری}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| مرتبه $۹/۷ = \frac{۱۸۳۷۵}{\left[\frac{۲۰۰۰+۱۸۰۰}{۲}\right]}$ | مرتبه $۱۰/۲ = \frac{۲۰۹۷۰}{\left[\frac{۱۸۰۰+۲۳۰۰}{۲}\right]}$ |

میانگین صنعت: ۲۸/۲۳مرتبه

تصویر ۱۷–۱۰ گردش دریافتنی‌ها

**۵ میانگین دوره وصول مطالبات**

یک نوع متداول از نسبت گردش مطالبات تجاری، تبدیل این نسبت به **میانگین دوره وصول مطالبات** در قالب تعداد روز است. به این منظور ۳۶۵ روز بر نسبت گردش مطالبات تجاری تقسیم می‌شود. تحلیل‌گران اغلب از متوسط دوره وصول مطالبات برای ارزیابی اثربخش بودن خط مشی‌های اعتباری و وصول مطالبات شرکت استفاده می‌کنند.

$$\text{دوره وصول مطالبات} = \frac{۳۶۵}{\text{نسبت گردش مطالبات}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۳۶۵}{۹/۷} = ۳۷/۶۳$ | $\frac{۳۶۵}{۱۰/۲} = ۳۵/۷۸$ |

میانگین صنعت: ۱۲/۹۳مرتبه

تصویر ۱۸–۱۰ دوره وصول مطالبات

به این ترتیب در سال ۱۳۸۷، نزدیک به ۳۸ روز بین فروش کالا و وصول مطالبات مربوط به آن، فاصله وجود داشته است. این دوره در سال ۱۳۸۸ به ۳۶ روز کاهش یافته است که به معنی بهبود مدیریت مطالبات است. با این وجود، مقایسه این ارقام با متوسط صنعت نشان از وضعیت نه چندان مطلوب شرکت دارد.

**۶. گردش موجودی کالا**

**گردش موجودی کالا**، متوسط تعداد دفعاتی که موجودی کالا در طی دوره به فروش رفته است را اندازه‌گیری می‌کند. هدف این نسبت، اندازه‌گیری نقدینگی موجودی‌های کالا است. گردش موجودی کالا از طریق تقسیم بهای تمام شده کالای فروش رفته بر متوسط موجودی کالا محاسبه می‌شود. در صورتی‌که نوسانات فصلی با اهمیتی وجود نداشته باشد، می‌توان از مانده ابتدای دوره و پایان دوره برای محاسبه میانگین موجودی کالا استفاده کرد.

فرض کنید، مانده موجودی کالا فروشگاه‌های رفاه در ابتدای سال ۱۳۸۷، ۴,۵۰۰ میلیون ریال است. گردش موجودی کالا به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۱۹–۱۰ ارائه شده است. گردش موجودی کالا در طی سال ۱۳۸۸ اندکی کاهش یافته است. گردش ۲/۳ مرتبه‌ای در مقایسه با متوسط صنعت (۷ مرتبه) و فروشگاه‌های شهروند (۳/۵ مرتبه) نسبتاً پایین است. به‌صورت کلی، هرچه گردش موجودی کالا سریع‌تر باشد، وجه نقد کمتری از شرکت در قالب موجودی کالا، راکد می‌ماند و خطر منسوخ شدن موجودی کالا کمتر خواهد بود.

$$\text{گردش موجودی کالا} = \frac{\text{بهای تمام‌شده کالای فروش رفته}}{\text{میانگین موجودی کالا}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۱۱۴۰۰}{\left[\frac{۴۵۰۰+۵۰۰۰}{۲}\right]} = ۲/۴$ مرتبه | $\frac{۱۲۸۱۰}{\left[\frac{۵۰۰۰+۶۲۰۰}{۲}\right]} = ۲/۳$ مرتبه |
| ۳/۵مرتبه:فروشگاه‌های شهروند | ۷مرتبه:میانگین صنعت |

تصویر ۱۹–۱۰ گردش موجودی کالا

## ۷ دوره گردش موجودی کالا

یک نوع متداول گردش موجودی کالا، **دوره گردش موجودی کالا** است. این نسبت از طریق تقسیم ۳۶۵ روز بر گردش موجودی کالا محاسبه می‌شود. برای مثال، حاصل تقسیم ۳۶۵ روز بر ۲/۳ گردش موجودی کالا، تقریباً ۱۵۹ روز خواهد شد. متوسط دوره ۱۵۹ روزه برای فروش موجودی کالا در مقایسه با متوسط صنعت (۵۲/۱ روز۷÷۳۶۵) و فروشگاه‌های شهروند (۱۰۴/۳ روز۳/۵÷۳۶۵) نسبتاً بالا است.

نسبت گردش موجودی کالا در صنایع مختلف تفاوت‌های زیادی دارد. برای مثال، فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارای گردش موجودی کالای ۱۰ مرتبه‌ای و متوسط دوره ۳۷ روزه می‌باشند. در مقابل، فروشگاه‌های جواهرآلات دارای گردش ۱/۳ مرتبه‌ای و متوسط دوره ۲۸۱ روزه هستند.

$$\text{دوره گردش موجودی کالا} = \frac{۳۶۵}{\text{نسبت گردش موجودی‌ها}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۳۶۵}{۲/۴} = ۱۵۲$ | $\frac{۳۶۵}{۲/۳} = ۱۵۸/۷$ |
| | ۵۲/۱۴مرتبه:میانگین صنعت |

تصویر ۲۰–۱۰ دوره گردش موجودی کالا

## نسبت‌های سودآوری

**نسبت‌های سودآوری**، سود یا موفقیت عملیاتی یک شرکت را برای یک دوره زمانی معین اندازه‌گیری می‌کند. سودآوری یا زیان‌دهی، توانایی شرکت در استقراض و تأمین مالی از طریق انتشار سهام را تحت تأثیر قرار می‌دهد. سودآوری همچنین وضعیت نقدینگی و توانایی رشد شرکت را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد. در نتیجه، هر دوی بستانکاران و سرمایه‌گذاران علاقه‌مند به ارزیابی قدرت سودآوری شرکت هستند. تحلیل‌گران اغلب از سودآوری برای ارزیابی اثر بخش بودن مدیریت عملیات استفاده می‌کنند.

### ۸ حاشیه سود خالص

**حاشیه سود خالص**، معیاری از درصد کسب سود خالص به ازای هر ریال فروش خالص است. این نسبت از طریق تقسیم سود خالص بر فروش خالص محاسبه می‌شود. تصویر ۲۱-۱۰ حاشیه سود فروشگاه‌های رفاه را به‌همراه اطلاعات مقایسه‌ای نشان می‌دهد.

$$\text{حاشیه سود خالص} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{فروش خالص}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۲۰۸۵}{۱۸۳۷۰} = ٪۱۱/۴$ | $\frac{۲۶۳۸}{۲۰۹۷۰} = ٪۱۲/۶$ |
| ٪ ۵/۶ :فروشگاه‌های شهروند | ٪ ۳/۷ :میانگین صنعت |

تصویر ۲۱-۱۰ حاشیه سود خالص

فروشگاه‌های رفاه در طی سال ۱۳۸۸ افزایش در حاشیه سود را تجربه کرده است. حاشیه سود این شرکت در مقایسه با متوسط صنعت (٪ ۳/۷) و فروشگاه‌های شهروند (٪ ۵/۶) بالا است.

### ۹ گردش دارایی‌ها

**گردش دارایی‌ها**، بکارگیری اثربخش دارایی‌های شرکت در ایجاد فروش را اندازه‌گیری می‌کند. گردش دارایی‌ها از طریق تقسیم فروش خالص بر میانگین دارایی‌ها به دست می‌آید. عدد به دست آمده مبلغ فروش ایجاد شده، با استفاده از هر ریال سرمایه‌گذاری در دارایی‌ها را نمایش می‌دهد. در صورت نبود عوامل فصلی با اهمیت، می‌توان از مانده ابتدای دوره و پایان دوره کل دارایی‌ها، برای محاسبه میانگین دارایی‌ها استفاده کرد. فرض کنید کل دارایی‌ها در ابتدای سال ۱۳۸۷، ۱۴,۴۶۰ میلیون ریال بوده است، گردش دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۲۲-۱ ارائه شده است.

$$\text{گردش دارایی‌ها} = \frac{\text{فروش خالص}}{\text{متوسط دارایی‌ها}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
| --- | --- |
| $\frac{۱۸۳۷۰}{\left[\frac{۱۴۴۶۰+۱۵۹۵۰}{۲}\right]}=۱/۲۱$ مرتبه | $\frac{۲۰۹۷۰}{\left[\frac{۱۸۹۵۰+۱۸۳۵۰}{۲}\right]}=۱/۲۲$ مرتبه |
| ۱/۴۷مرتبه:فروشگاه‌های شهروند | ۲/۱۴مرتبه:میانگین صنعت |

تصویر ۲۲-۱۰ گردش دارایی‌ها

گردش دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه در سال ۱۳۸۸ نشـان می‌دهد که به ازای هر ریال سـرمایه‌گذاری در دارایی، ۱/۲۲ ریال درآمد فروش به دست آمده است. گردش دارایی‌های فروشـگاه‌های رفاه در مقایسـه با متوسط صنعت با ۲/۱۴ مرتبه و فروشگاه‌های شهروند با ۱/۴۷ مرتبه نسبتاً پایین است.

### ۱۰ بازده دارایی‌ها

یـک معیار کلـی از سـودآوری، **بـازده دارایی‌ها** (ROA) است. این نسبت از طریق تقسیم سود خالص بر میانگین دارایی‌ها محاسبه می‌شود. بازده دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۲۳-۱۰ ارائه شده است.

بـازده دارایی‌هـای فروشـگاه‌های رفـاه در طـی سـال ۱۳۸۸ بهبـود یافتـه اسـت. بـازده ۱۵/۴٪ این فروشـگاه در مقایسـه با متوسـط صنعـت ۷/۹٪ و فروشـگاه‌های شـهروند با ۸/۲٪، بسـیار بالا اسـت.

$$\text{بازده دارایی‌ها(ROA)} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین دارایی‌ها}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
| --- | --- |
| $\frac{۲۰۸۵}{\left[\frac{۱۴۴۶۰+۱۵۹۵۰}{۲}\right]}=٪۱۳/۷$ | $\frac{۲۶۳۸}{\left[\frac{۱۵۹۵۰+۱۸۳۵۰}{۲}\right]}=٪۱۵/۴$ |
| ۸/۲ ٪:فروشگاه‌های شهروند | ۷/۹ ٪:میانگین صنعت |

تصویر ۲۳-۱۰ بازده دارایی‌ها

### ۱۱ بازده حقوق صاحبان سرمایه

یکی دیگر از نسبت‌های سودآوری متداول، بازده حقوق صاحبان سـرمایه (ROE) است. این معیار، سودآوری را از دیدگاه مالکان اندازه‌گیری می‌کند. این نسـبت نشـان می‌دهد که شـرکت بـه ازای هر ریال حقـوق صاحبان سرمایه، چه مبلغی سود خالص کسب کرده است. بازده

حقوق صاحبان سرمایه، از طریق تقسیم سود خالص بر میانگین حقوق صاحبان سرمایه محاسبه می‌شود. با فرض اینکه حقوق صاحبان سـرمایه در ابتدای ۱۳۸۷، ۶,۶۷۰ میلیون ریال بوده است، تصویر ۲۴–۱۰ این نسبت را برای فروشـگاه‌های رفاه در طی سـال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای نمایش می‌دهد.

$$\text{بازده حقوق صاحبان سرمایه(ROE)} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین حقوق صاحبان سرمایه}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۲۰۸۵}{\left[\frac{۶۶۷۰+۷۹۵۰}{۲}\right]}$ = ٪۲۸ / ۵ | $\frac{۲۶۳۸}{\left[\frac{۷۹۵۰+۱۰۰۳۰}{۲}\right]}$ = ٪۲۹ / ۳ |
| ٪ ۲۳/۱:فروشگاه‌های شهروند | ٪ ۱۹/۲:میانگین صنعت |

تصویر ۲۴–۱۰بازده حقوق صاحبان سرمایه

توجه داشـته باشـید که، نرخ بـازده حقوق صاحبان سرمایه (ROE) فروشـگاه‌های رفاه (٪۲۹/۳) به اندازه قابـل توجهـی بزرگتر از نـرخ بـازده دارایی‌های این شـرکت (٪۱۵/۴) اسـت. دلیل این موضوع آن اسـت که ،رفاه به شـکل اثربخشی از اهرم استفاده کرده‌است. اهرم، به این معنی اسـت که نرخ بهره وام‌های شرکت پایین‌تر از نرخ بازده حاصل از سرمایه‌گذاری این وجوه اسـت. اهرم، فروشگاه‌های رفاه را قادر ساخته است تا از وجوه اسـتقراض شـده از غیر مالکان، برای افزایش بازده مالکان اسـتفاده کند. مقایسـه نرخ بازده دارایی‌ها با نرخ بهره وجوه اسـتقراض شده، سودآوری اهرم را نشان می‌دهد.

## نسبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها

**نسـبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها**، توانایی یک شرکت را برای ادامه حیات در یک دوره زمانی طولانی اندازه‌گیری می‌کند. بستانکاران بلندمدت و سهامداران توجـه ویژه‌ای بـه توانایی شـرکت در پرداخت بهره وام‌ها و بازپرداخت اصل وام در سررسید آن‌ها دارند. بدهی‌هـا بـه کل دارایی‌ها و دفعات کسـب بهره، دو نسبتی هستند که اطلاعاتی در رابطه با توانایی پرداخت بدهی‌ها فراهم می‌آورند.

### ۱۲ نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها

**نسـبت بدهی‌هـا بـه کل دارایی‌هـا**، درصدی از دارایی‌ها را اندازه‌گیری می‌کند که با اسـتفاده از وجوه اسـتقراض شـده از بسـتانکاران، خریداری شده‌اند. این نسـبت، با تقسـیم کل بدهی‌ها (بدهی‌های جاری و بدهی‌هـای بلندمدت) بـر کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شـود. نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها، درجه اهرم مالی شرکت را نشان می دهد و هم‌چنین، شاخصی است که توانایی شـرکت در تحمل زیان‌ها (بدون آن‌که آسیبی به حقوق بستانکاران وارد آید) را اندازه‌گیری می کند. هرچه درصد بدهی‌ها به کل دارایی‌ها بزرگ‌تر باشـد، خطر ناتوانایی شرکت در پرداخت بدهی‌ها در سررسید آن‌ها را افزایش می‌دهد. مقادیر این نسبت در سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ بـرای فروشـگاه‌های رفـاه بـه همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۲۵–۱۰ ارائه شده است.

$$\text{نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها} = \frac{\text{کل بدهی‌ها}}{\text{کل دارایی‌ها}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۸۰۰۰}{۱۵۹۵۰} = ٪۵۰/۲$ | $\frac{۸۳۲۰}{۱۸۳۵۰} = ٪۴۵/۳$ |
| ٪۶۲/۹:فروشگاه‌های شهروند | ٪۴۰/۱:میانگین صنعت |

تصویر ۲۵–۱۰نسبت بدهی به کل دارایی‌ها

نسبت ۴۵/۳ درصدی به این معنی است که بستانکاران (اعتباردهندگان)، ۴۵/۳٪ کل دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه را تأمین کرده‌اند. اندازه نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه، بیش‌تر از مقدار این نسبت برای متوسط صنعت (۴۰/۱٪) است، اما، از فروشگاه‌های شهروند (۶۲/۹٪) کمتر است. هرچه مقدار این نسبت کوچک‌تر باشد، حاشیه امنیت بیش‌تری برای اعتباردهندگان وجود دارد. بنابراین، از دیدگاه اعتباردهندگان، اندازه کوچکتر نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، مطلوب‌تر است.

معمولاً، کفایت این نسبت، به همراه سودآوری شرکت مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. به‌طور کلی، شرکت‌های با سودآوری پایدارتر، نسبت بدهی به کل دارایی‌های بزرگ‌تری دارند. این روند برای شرکت‌هایی که در سودآوری نوسان دارند، معکوس است.

**۱۳ دفعات کسب بهره**

**دفعات کسب بهره**، شاخصی از توانایی شرکت در پرداخت بهره بدهی‌ها است. این نسبت با تقسیم سود قبل از کسر بهره و مالیات بر هزینه بهره محاسبه می‌شود. تصویر ۲۷–۱ این نسبت را برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای ارائه می‌کند. توجه داشته باشید که دفعات کسب بهره از سود قبل از کسر بهره و مالیات (EBIT) استفاده می‌کند.

EBIT، مبلغ در دسترس برای پوشش بهره را نشان می‌دهد. EBIT فروشگاه‌های شهروند در سال ۱۳۸۸ (۴,۶۸۰ میلیون ریال) از طریق جمع سود خالص قبل از کسر مالیات (۴,۳۲۰ میلیون ریال) و ۳۶۰ میلیون ریال هزینه بهره محاسبه شده است.

$$\text{دفعات کسب بهره} = \frac{\text{سود قبل از کسر بهره و مالیات(EBIT)}}{\text{هزینه بهره}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

| ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ |
|---|---|
| $\frac{۳۸۸۰}{۴۰۵} = ۹/۶$ | $\frac{۴۶۸۰}{۳۶۰} = ۱۳$ |
| ۱۲/۳مرتبه:فروشگاه‌های شهروند | ۱۰/۷مرتبه:میانگین صنعت |

تصویر ۲۶–۱۰دفعات کسب بهره

در مقایسه با متوسط صنعت (۱۰/۷ مرتبه) و فروشگاه‌های شهروند (۱۲/۳ مرتبه)، فروشگاه‌های رفاه به خوبی توانسته است هزینه بهره را ۱۳ مرتبه پوشش دهد.

## خلاصه نسبت‌ها

جدول ۱–۱۰، نسبت‌های بحث‌شده در این فصل را به صورت خلاصه نشان می‌دهد.

| نسبت | فرمول | هدف یا کاربرد |
|---|---|---|
| **نسبت‌های نقدینگی** | | |
| ۱ نسبت جاری | دارایی‌های جاری / بدهی‌های جاری | اندازه‌گیری توانایی پرداخت بدهی‌های کوتاه مدت |
| ۲ نسبت آنی | (وجه نقد + سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت + خالص حساب‌های دریافتی) / بدهی‌های جاری | اندازه‌گیری نقدینگی فوری |
| ۳ سرمایه در گردش | بدهی‌های جاری − دارایی‌های جاری | اندازه‌گیری توانایی پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت |
| ۴ گردش مطالبات تجاری | خالص فروش نسیه / میانگین خالص مطالبات تجاری | اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری |
| ۵ دوره وصول مطالبات | ۳۶۵ / گردش مطالبات تجاری | اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری |
| ۶ گردش موجودی کالا | بهای تمام شده کالای فروش رفته / میانگین موجودی کالا | اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری |
| ۷ دوره گردش موجودی کالا | ۳۶۵ / گردش موجودی کالا | اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری |
| **نسبت‌های سودآوری** | | |
| ۸ حاشیه سود خالص | سود خالص / فروش خالص | اندازه‌گیری سود خالص ایجادشده در نتیجه هر ریال فروش |
| ۹ گردش دارایی‌ها | فروش خالص / متوسط دارایی‌ها | اندازه‌گیری استفاده اثربخش از دارایی‌ها در ایجاد فروش |
| ۱۰ بازده دارایی‌ها (ROA) | سود خالص / متوسط دارایی‌ها | اندازه‌گیری سودآوری کلی دارایی‌ها |
| ۱۱ بازده سرمایه (ROE) | سود خالص / میانگین حقوق صاحبان سرمایه | اندازه‌گیری سودآوری سرمایه‌گذاری مالکان |
| **نسبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها** | | |
| ۱۲ بدهی‌ها به کل دارایی‌ها | کل بدهی‌ها / کل دارایی‌ها | اندازه‌گیری درصد کل دارایی‌هایی که توسط بستانکاران تأمین‌مالی شده‌اند |
| ۱۳ دفعات کسب بهره | سود قبل از کسر بهره و مالیات (EBIT) / هزینه بهره | اندازه‌گیری توانایی پرداخت بدهی‌ها در موعد مقرر |

## مثال !

صورت‌های مالی شرکت کاله برای سال‌های مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ ارائه شده است:

شرکت کاله
صورت سود و زیان
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند (ارقام میلیون ریال)

| | ۱۳۹۰ | ۱۳۸۹ |
|---|---|---|
| درآمدها | ۶۳,۳۶۳ | ۵۷,۹۰۴ |
| بهای تمام شده و هزینه‌ها | | |
| بهای تمام شده کالای فروش‌رفته | ۱۶,۱۷۴ | ۱۴,۷۶۳ |
| هزینه‌های فروش و اداری | ۴۰,۰۷۶ | ۳۶,۷۹۰ |
| هزینه بهره | ۱۳۹ | ۲۷۱ |
| کل بهای تمام‌شده و هزینه‌ها | (۵۶۳۸۹) | (۵۱,۸۲۴) |
| سود قبل از کسر مالیات | ۶,۹۷۴ | ۶,۰۸۰ |
| مالیات بر درآمد | (۲,۹۱۳) | (۲,۳۲۶) |
| سود خالص | ۴,۰۶۱ | ۳,۷۵۴ |

شرکت کاله
ترازنامه ۲۹ اسفند (ارقام میلیون ریال)

| دارایی‌ها | ۱۳۹۰ | ۱۳۸۹ |
|---|---|---|
| دارایی‌های جاری | | |
| وجه نقد | ۵,۵۳۳ | ۶,۱۱۶ |
| حساب‌های دریافتنی (خالص) | ۷,۷۶۶ | ۶,۶۴۹ |
| موجودی کالا | ۷,۶۸۳ | ۶,۵۳۵ |
| پیش‌پرداخت هزینه‌ها | ۲,۰۴۴ | ۲,۶۹۲ |
| کل دارایی‌های جاری | ۲۳,۰۲۶ | ۲۱,۹۹۲ |
| دارایی‌های ثابت مشهود (خالص) | ۶,۹۴۲ | ۶,۴۷۰ |
| سرمایه‌گذاری‌ها | ۱۲۳ | ۱۲۶ |
| دارایی‌های ثابت نامشهود و سایر دارایی‌ها | ۸,۷۶۷ | ۸,۴۹۳ |
| کل دارایی‌ها | ۳۸,۸۵۸ | ۳۷,۰۸۱ |
| بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | | |
| بدهی‌های جاری | ۱۴,۹۷۷ | ۱۳,۲۲۰ |
| بدهی‌های بلندمدت | ۶,۷۹۵ | ۶,۳۷۱ |
| حقوق صاحبان سرمایه | ۱۷,۰۸۶ | ۱۷,۴۹۰ |
| کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | ۳۸,۸۵۸ | ۳۷,۰۸۱ |

برای سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰، نسبت‌های زیر را محاسبه کنید.

الف. نسبت جاری.

ب. گردش موجودی کالا (موجودی کالای ابتدای ۱۳۸۹، ۵,۹۹۰ میلیون ریال بوده است).

ج. نسبت حاشیه سود.

د. بازده دارایی‌ها (دارایی‌ها در ابتدای ۱۳۸۹، ۳۳,۴۹۹ میلیون ریال بوده است).

ه.بازده حقوق صاحبان سرمایه (حقوق صاحبان سرمایه در ابتدای ۱۳۸۹، ۱۷,۹۵۹ میلیون ریال بوده است).

و. بدهی‌ها به کل دارایی‌ها

ز. دفعات کسب بهره

پاسخ:

| | ۱۳۹۰ | ۱۳۸۹ |
|---|---|---|
| (الف) نسبت جاری | | |
| $۲۳۰۲۶ \div ۱۴۹۷۷$ | ۱/۵ مرتبه | |
| $۲۱۹۹۲ \div ۱۳۲۲۰$ | | ۱/۷ مرتبه |
| (ب) گردش موجودی کالا | | |
| $۱۶۱۷۴ \div \left[\left(۷۶۸۳ + ۶۵۳۵\right) \div ۲\right]$ | ۲/۳ مرتبه | |
| $۱۴۷۶۳ \div \left[\left(۶۵۳۵ + ۵۹۹۰\right) \div ۲\right]$ | | ۲/۴ مرتبه |
| (ج) حاشیه سود | | |
| $۴۰۶۱ \div ۶۳۳۶۳$ | ٪۶/۴ | |
| $۳۷۵۴ \div ۵۷۹۰۴$ | | ٪۶/۵ |
| (د) بازده دارایی‌ها | | |
| $۴۰۶۱ \div \left[\left(۳۸۸۵۸ + ۳۷۰۸۱\right) \div ۲\right]$ | ٪۱۰/۷ | |
| $۳۷۵۴ \div \left[\left(۳۷۰۸۱ + ۳۳۴۹۹\right) \div ۲\right]$ | | ٪۱۰/۶ |
| (ه) بازده حقوق صاحبان سرمایه | | |
| $۴۰۶۱ \div \left[\left(۱۷۰۸۶ + ۱۷۴۹۰\right) \div ۲\right]$ | ٪۲۳/۵ | |
| $۳۷۵۴ \div \left[\left(۱۷۴۹۰ + ۱۷۹۵۹\right) \div ۲\right]$ | | ٪۲۱/۲ |
| (و) بدهی‌ها به کل دارایی‌ها | | |
| $\left(۱۴۹۷۷ + ۶۷۹۵\right) \div ۳۸۸۵۸$ | ٪۵۶ | |
| $\left(۱۳۲۲۰ + ۶۳۷۱\right) \div ۳۷۰۸۱$ | | ٪۵۲/۸ |
| (ز) دفعات کسب بهره | | |
| $\left(۴۰۶۱ + ۲۹۱۳ + ۱۳۹\right) \div ۱۳۹$ | ۵۱/۲ مرتبه | |
| $\left(۳۷۵۴ + ۲۳۲۶ + ۲۷۱\right) \div ۲۷۱$ | | ۲۳/۴ مرتبه |

## سؤالات خودآزمایی

۱ مقایسه داده‌های متعلق به یک شرکت، نمونه‌ای از این مبنای مقایسه است:

**الف.** متوسط‌های صنعت

**ب.** درون شرکتی

**ج.** بین شرکتی

**د.** ب و ج

۲ در تجزیه و تحلیل افقی، هر قلم به عنوان درصدی از .............. بیان می‌شود.

**الف.** مبلغ سود خالص

**ب.** مبلغ حقوق صاحبان سهام

**ج.** مبلغ کل دارایی‌ها

**د.** مبلغ سال مبنا

**۳** در تجزیه و تحلیل عمودی؛ مبلغ مبنا برای هزینه استهلاک معمولاً .............. است.

**الف.** فروش خالص

**ب.** هزینه استهلاک در سال گذشته

**ج.** سود ناخالص

**د.** دارایی‌های ثابت

**۴** شرکت سامی برای سال‌های ۱۳۸۶، ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ فروش خالص خود را به ترتیب، ۳,۰۰۰ میلیون ریال، ۳,۳۰۰ میلیون ریال و ۳,۶۰۰ میلیون ریال گزارش کرده است، اگر سال ۱۳۸۸، سال مبنا باشد، درصد روند برای سال ۱۳۸۸ چه رقمی است؟

**الف.** ٪۷۷

**ب.** ٪۱۰۸

**ج.** ٪۱۲۰

**د.** ٪۱۳۰

**۵** کدام‌یک از معیارهای زیر برای ارزیابی توان پرداخت بدهی‌های جاری شرکت بکار می‌رود؟

**الف.** نسبت آنی

**ب.** نسبت جاری

**ج.** الف و ب

**د.** هیچ‌کدام

**۶** یک معیار سودمند در ارزیابی کارآیی مدیریت موجودی کالا، عبارت است از:

**الف.** گردش موجودی کالا

**ب.**میانگین تعداد روزهای فروش موجودی

**ج.** الف و ب

**د.**هیچ‌کدام

**با استفاده از اطلاعات زیر پرسش‌های ۱۱–۷ را پاسخ دهید (ارقام میلیون ریال)**

| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| موجودی کالا | ۵۴۰ | ۴۸۰ |
| دارایی‌های جاری | ۸۱۰ | ۱,۰۶۰ |
| کل دارایی‌ها | ۳,۸۲۰ | ۳,۲۶۰ |
| بدهی‌های جاری | ۲۷۰ | ۳۶۰ |
| حقوق سرمایه | ۲,۸۰۰ | ۲,۳۸۰ |
| فروش خالص | ۷,۸۴۰ | ۶,۹۷۰ |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۳,۰۶۰ | ۲,۷۷۰ |
| سود خالص | ۱,۳۴۰ | ۹۰۰ |
| هزینه مالیات | ۲۲۰ | ۱۸۰ |
| هزینه بهره | ۱۲۰ | ۱۲۰ |
| برداشت | ۳۵۰ | ۳۰۰ |
| کل بدهی‌ها | ۱,۰۲۰ | ۸۸۰ |

۷ تعداد روزهای فروش موجودی کالا را محاسبه کنید.

الف. ۶۴/۴ روز　　**ب.** ۶۰/۸ روز　　ج. ۶ روز　　د. ۲۴ روز

۸ نسبت جاری را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف. ۱/۲۶　　ب. ۳۰۱　　ج. ۰/۸۰　　د. ۳/۷۵

۹ حاشیه سود سال ۱۳۸۹ را محاسبه کنید.

الف. ۱۷/۱٪ ب. ۱۸/۱٪ ج. ۳۷/۹٪ د. ۵/۹۰٪

۱۰ نسبت بازده حقوق صاحبان سرمایه را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف. ۴۷/۹٪ ب. ۵۱/۷٪ ج. ۴۰/۷٪ د. ۴۴۰٪

۱۱ تعداد دفعات کسب بهره را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف. ۱۲/۲ مرتبه ب. ۶۵/۳ مرتبه ج. ۱۴ مرتبه د. ۱۳ مرتبه

## سؤالات

۱ الف این اعتقاد وجود دارد که تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی بر دو ویژگی شرکت تمرکز دارد: نقدینگی و سودآوری. آیا با این عقیده موافق هستید؟ توضیح دهید.

ب آیا بستانکاران کوتاه‌مدت، بستانکاران بلندمدت و سهام‌داران نیز به همین ویژگی‌ها توجه دارند؟ توضیح دهید.

۲ الف تفاوت مبناهای مقایسه زیر را توضیح دهید: (۱) درون شرکتی (۲) میانگین‌های صنعت و (۳) بین شرکتی

ب مزایای اصلی استفاده از این سه مبنای مقایسه را بیان کنید.

۳ دو روش متداول تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، تجزیه و تحلیل افقی و تجزیه و تحلیل عمودی است. تفاوت‌های بین این دو روش را توضیح دهید.

۴ الف اگر سود خالص شرکت میلاد در سال ۱۳۸۹، ۳,۶۰۰ میلیون ریال باشد و در سال ۱۳۹۰، ۲۴/۵٪ افزایش در سود خالص داشته باشد، سود خالص ۱۳۹۰ چه مبلغی است؟

ب اگر از هر ۱۰۰ ریال فروش خالص، ۶ ریال سود خالص باشد، درآمد سال ۱۳۸۹ چه مبلغی است؟

۵ نسبت مالی چیست؟ تفاوت روش‌های بیان رابطه بین دو مبلغ چیست؟ یک نسبت چه اطلاعاتی فراهم می‌آورد؟

۶ نسبت‌های اصلی سودمند در ارزیابی (الف) نقدینگی و (ب) توان پرداخت بدهی‌ها کدامند؟

۷ هردسته از نسبت‌های زیر چه‌چیزی را اندازه‌گیری می‌کند؟

الف نسبت‌های سودآوری

ب نسبت‌های نقدینگی

ج  نسبت‌های توان پرداخت بدهی‌ها

۸  چه تفاوتی بین نسبت جاری و نسبت آنی وجود دارد؟

۹  گردش مطالبات شرکت دانایی ۴/۵ مرتبه است. متوسط صنعت ۱۲/۵ مرتبه است. آیا شرکت دانایی در وصول مطالبات خود دچار مشکل است؟

۱۰  کدام نسبت‌ها باید در کمک به پاسخ پرسش‌های زیر استفاده شوند؟

الف  کارایی شرکت در استفاده از دارایی‌ها در ایجاد درآمد چگونه است؟

ب  موجودی کالا چقدر به فروش نزدیک است؟

ج  بابت هر ریال سرمایه‌گذاری توسط مالکان چه مبلغی سود خالص کسب شده است؟

د  آیا شرکت می‌تواند در موعد مقرر بهره وام‌های خود را پرداخت کند؟

۱۱  با ثابت در نظر گرفتن تمامی عوامل، نشان دهید که هر یک از تغییرات زیر دربارهٔ شرکت، معمولاً علامت خوبی است یا علامت بد؟

الف  افزایش در حاشیه سود

ب  کاهش در گردش موجودی کالا

ج  افزایش در نسبت جاری

د  افزایش سرمایه در گردش

۱۲ بازده دارایی‌ها شرکت ثمین ۷/۶٪ است. در طی همین سال بازده حقوق صاحبان سرمایه ۱۲/۸٪ بوده است. چه توضیحی برای تفاوت بین این دو نرخ وجود دارد؟

۱۳ در هر یک از موارد زیر دو نسبت مالی با اهمیت را نام ببرید.

الف  یک صندوق بازنشستگی درصد خرید اوراق قرضه ۲۰ ساله است.

ب  یک بانک قصد اعطای وام کوتاه‌مدت دارد.

۱۴ الف  معنی اهرم چیست؟  ب  چگونه می‌توان اهرم را تعیین کرد؟

## تمارین

ت ۱-۱۰ داده‌های زیر مربوط به شرکت حیدری است (ارقام میلیون ریال)

| | ۱۳۸۷ | ۱۳۸۸ | ۱۳۸۹ |
|---|---|---|---|
| دارایی‌های جاری | ۲,۰۰۰ | ۲,۳۰۰ | ۲,۴۰۰ |
| بدهی‌های جاری | ۱,۶۰۰ | ۱,۶۸۰ | ۱,۸۴۰ |
| کل دارایی‌ها | ۵,۰۰۰ | ۶,۰۰۰ | ۶,۲۰۰ |

**خواسته‌ها**

**الف** ۳ ابزار تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی را مشخص و تشریح کنید.

**ب** هر سه نوع تجزیه و تحلیل را بر روی داده‌های شرکت حیدری انجام دهید.

ت ۲-۱۰ با استفاده از داده‌های زیر، تجزیه و تحلیل افقی را انجام دهید.

| | ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ | ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| حساب‌های دریافتی | ۵,۲۰۰ | ۴,۰۰۰ |
| موجودی کالا | ۴,۸۰۰ | ۶,۰۰۰ |
| کل دارایی‌ها | ۳۰,۰۰۰ | ۲۵,۰۰۰ |

ت ۳-۱۰ با استفاده از اطلاعات ت ۲-۱۰، تجزیه و تحلیل عمودی را انجام دهید.

ت ۴-۱۰ سود خالص ۵,۰۰۰ میلیون ریال در سال ۱۳۸۸، ۴,۵۰۰ میلیون ریال در سال ۱۳۸۹ و ۵,۲۲۰ میلیون ریال در سال ۱۳۹۰ بوده است. درصد تغییرات از (الف) سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۸۹ و (ب) از سال ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۰ چقدر است؟

ت ۵-۱۰ اگر سود خالص شرکت هدایتی در سال ۱۳۹۰، ۵,۸۵۰ میلیون ریال باشد و در طی سال ۱۳۸۹، ۳۰ درصد افزایش در سود خالص را تجربه کرده باشد، سود خالص ۱۳۸۹ چه مبلغی است؟

ت ۶-۱۰ تجزیه و تحلیل افقی (تحلیل روند) فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های شرکت صانعی در ادامه آمده است.

| تجزیه و تحلیل افقی | ۱۳۹۰ | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|---|
| فروش | ٪۹۶/۲ | ٪۱۰۶/۸ | ٪۱۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش رفته | ٪۱۰۲ | ٪۹۷ | ٪۱۰۰ |
| کل دارایی‌ها | ٪۱۰۹/۶ | ٪۹۸/۴ | ٪۱۰۰ |

در طی این دوره سه ساله، سود خالص شرکت صانعی، افزایش داشته است، کاهش داشته است یا تغییری نکرده است؟ محاسبات خود را ارائه دهید.

ت ۷-۱۰ تجزیه و تحلیل عمودی (هم‌مقیاس) شرکت ملکوتی برای فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌ها در زیر آمده است.

| تجزیه و تحلیل عمودی | ۱۳۹۰ | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|---|
| فروش | ۱۰۰ | ۱۰۰ | ۱۰۰ |
| بهای تمام‌شده کالای فروش رفته | ۵۹/۲ | ۶۲/۴ | ۶۴/۵ |
| کل هزینه‌ها | ۲۵ | ۲۵/۶ | ۲۷/۵ |

در طی این دوره سه ساله، سود خالص شرکت ملکوتی افزایش داشته است، کاهش داشته است یا تغییری نکرده است؟ محاسبات خود را ارائه کنید.

ت ۸-۱۰ برخی اقلام ترازنامه شرکت پرواز به شرح زیر است.

**شرکت پرواز**

| | (میلیون ریال) |
|---|---|
| وجه نقد | ۸۰,۴۱۰ |
| سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت | ۴۹,۴۷۰ |
| حساب‌های دریافتنی | ۱۲۵,۴۵۰ |
| موجودی‌ها | ۱۴۸,۱۴۰ |
| سایر دارایی‌های جاری | ۵۵,۷۱۰ |
| کل دارایی‌های جاری | ۴۵۹,۱۸۰ |
| کل بدهی‌های جاری | ۴۰۶,۴۴۰ |

**الف.** سرمایه در گردش **ب.** نسبت جاری، **ج.** نسبت آنی و د. سرمایه در گردش را محاسبه کنید.

ت ۹-۱۰ سود خالص شرکت لادن در سال ۲۰۱۰، ۱۱/۴۴ میلیون دلار و درآمد خالص ۸۰ میلیون دلار است. دارایی‌های این شرکت ۱۴ میلیون در ابتدای سال و ۱۸ میلیون دلار در پایان سال بوده است. (الف) گردش دارایی‌ها و (ب) حاشیه سود شرکت لادن چه مقدار است؟

ت ۱۰-۱۰ داده‌های زیر از صورت‌های مالی شرکت مرادی استخراج شده است (ارقام میلیون ریال)

| | ۱۳۹۰ | ۱۳۸۹ |
|---|---|---|
| خالص حساب‌های دریافتی در پایان سال | ۵,۵۰۰ | ۵,۲۰۰ |
| خالص فروش نسیه | ۲۹,۶۰۰ | ۳۱,۰۰۰ |

الف برای هر یک از این سال‌ها ۱) گردش مطالبات و ۲) متوسط دوره وصول مطالبات را محاسبه کنید. در پایان سال ۱۳۸۸ خالص حساب‌های دریافتی ۴,۸۰۰ میلیون ریال بوده است.

ب با توجه به این اطلاعات، مدیریت حساب‌های دریافتنی این شرکت را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

ت ۱۱-۱۰ اطلاعات زیر از صورت سود و زیان شرکت ارشک استخراج شده است. (ارقام میلیون ریال)

| | ۱۳۹۰ | ۱۳۸۹ |
|---|---|---|
| فروش | ۶۴,۲۰۰ | ۶۲,۴۰۰ |
| موجودی کالا در ابتدای دوره | ۹,۸۰۰ | ۸,۶۰۰ |
| خرید | ۴۳,۴۰۰ | ۴۶,۶۱۰ |
| موجودی کالا در پایان دوره | ۱۰,۲۰۰ | ۹,۸۰۰ |

الف برای هر یک از این سال‌ها ۱) گردش موجودی کالا و ۲) متوسط تعداد روزهای فروش موجودی کالا را محاسبه کنید.

ب در رابطه با مدیریت موجودی‌ها در این شرکت چه ارزیابی دارید؟

ت ۱۲-۱۰ اطلاعات مالی شرکت ونوس ارائه شده است (ارقام میلیون ریال).

| | ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ | ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ |
|---|---|---|
| دارایی‌های جاری | ۱,۲۵۰ | ۱,۰۰۰ |
| خالص دارایی‌های ثابت مشهود | ۳,۹۶۰ | ۳,۳۰۰ |
| بدهی‌های جاری | ۹۱۰ | ۷۰۰ |
| بدهی‌های بلندمدت | ۱,۳۳۰ | ۹۵۰ |
| سرمایه | ۲,۹۷۰ | ۲,۶۵۰ |

**خواسته**

جدولی تهیه کنید که با استفاده از ارقام سال ۱۳۸۸ به‌عنوان سال مبنا تحلیل افقی را برای سال ۱۳۸۹ نشان دهد.

ت ۱۳-۱۰ داده‌های عملیاتی شرکت گلایل ارائه شده است (ارقام میلیون ریال)

| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| فروش | ۷,۵۰۰ | ۶,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۴,۶۵۰ | ۳,۹۰۰ |
| هزینه‌های فروش | ۱,۲۰۰ | ۷۲۰ |
| هزینه‌های اداری | ۶۰۰ | ۵۴۰ |
| مالیات بر درآمد | ۳۳۰ | ۲۴۰ |
| سود خالص | ۷۲۰ | ۶۰۰ |

**خواسته**

تجزیه و تحلیل عمودی سال های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ شرکت گلایل را ارائه دهید.

ت ۱۴-۱۰ ترازنامه فشرده مقایسه‌ای شرکت کنارد در زیر ارائه شده است.

شرکت کنارد
ترازنامه فشرده مقایسه‌ای
۲۹ اسفند (میلیون ریال)

| دارایی‌ها | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| دارایی‌های جاری | ۷۴۰ | ۸۰۰ |
| دارایی‌های ثابت مشهود | ۹۹۰ | ۹۰۰ |
| دارایی‌های ثابت نامشهود | ۲۷۰ | ۴۰۰ |
| کل دارایی‌ها | ۲,۰۰۰ | ۲,۱۰۰ |
| بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | | |
| بدهی‌های جاری | ۴۲۰ | ۴۸۰ |
| بدهی‌های بلندمدت | ۱,۴۳۰ | ۱,۵۰۰ |
| حقوق صاحبان سرمایه | ۱۵۰ | ۱۲۰ |
| کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | ۲,۰۰۰ | ۲,۱۰۰ |

**خواسته‌ها**

الف  با استفاده از ارقام سال ۱۳۸۸ به‌عنوان سال مبنا، تجزیه و تحلیل افقی را برای ساال ۱۳۸۹ انجام دهید.

ب  تجزیه و تحلیل عمودی را برای سال ۱۳۸۹ تهیه کنید.

ت ۱۵-۱۰  شـــرکت اتکا به‌عنوان فروشـــگاه‌های زنجیره‌ای فعالیت می‌کند. برخی اقلام منتخب این شرکت برای سال ۱۳۸۹ ارائه شده است.

شرکت اتکا

ترازنامه (میلیون ریال)

| | ۱۳۸۹ ابتدای سال | ۱۳۸۸ انتهای سال |
|---|---|---|
| وجه نقد و معادل وجه نقد | ۳,۵۸۰ | ۴,۰۳۰ |
| خالص حساب‌های دریافتنی | ۱۷,۸۸۰ | ۶,۸۴۰ |
| موجودی کالا | ۹,۵۶۰ | ۹,۹۷۰ |
| پیش‌پرداخت هزینه‌ها | ۷۸۰ | ۶۱۰ |
| سایر دارایی‌های جاری | ۱,۸۱۰ | ۵,۹۷۰ |
| کل دارایی‌های جاری | ۳۳,۶۱۰ | ۲۷,۴۲۰ |
| کل بدهی‌های جاری | ۱۶,۳۵۰ | ۱۴,۳۳۰ |

بـــرای این ســـال، فروش خالص ۸۸,۲۸۰ میلیارد ریال و بهای تمام شـــده کالای فروش رفتـــه ۵۵,۲۶۰ میلیارد ریال بوده است.

**خواسته‌ها**

الف محاسبه چهار نسبت نقدینگی در پایان سال

ب  نقدینگی شرکت اتکا را با شرکت‌های رفاه و شهروند (در متن فصل) مقایسه کنید.

ت ۱۶-۱۰  رویدادهای زیر در طی خرداد ماه ۱۳۸۹، دارایی‌ها و بدهی‌های جاری شرکت سروش را تحت تأثیر قرار داده است.

۳/۳  ۱۵۰ میلیون ریال از حساب‌های دریافتنی وصول شد.

۷  تجهیزاتی به ارزش ۲۸۰ میلیون ریال به صورت نقدی خریداری شد.

۱۱  مبلغ ۳۰ میلیون ریال به‌عنوان حق بیمه سه ساله پرداخت شد.

۱۴  مبلغ ۱۲۰ میلیون ریال از حساب‌های پرداختنی به صورت نقدی تسویه شد.

اطلاعات اضافی

۱ در ابتدای خرداد ماه، دارایی‌های جاری ۱,۳۰۰ میلیون ریال و بدهی‌های جاری ۵۰۰ میلیون ریال بوده است.

۲ در ابتدای خرداد ماه، دارایی‌های جاری شامل ۱۵۰ میلیون ریال موجودی کالا و ۲۰ میلیون پیش‌پرداخت هزینه بوده است.

**خواسته‌ها**

الف نسبت جاری را در ابتدای ماه و در هنگام انجام هر رویدادی محاسبه کنید.

ب نسبت آنی را در ابتدای ماه و در هنگام انجام هر رویداد محاسبه کنید.

ج سرمایه در گردش را در ابتدای ماه و در هنگام انجام هر رویداد محاسبه کنید.

ت ۱۷–۱۰ شرکت بینالود اقلام اطلاعات زیر را برای ترازنامه خود نشان داده است.

شرکت بینالود

ترازنامه (میلیون ریال)

| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| وجه نقد | ۱۵۰ | ۳۰۰ |
| خالص مطالبات | ۷۰۰ | ۶۰۰ |
| موجودی‌ها | ۶۰۰ | ۵۰۰ |
| دارایی‌های ثابت مشهود | ۲۰۰۰ | ۱۸۰۰ |
| | ۳۴۵۰ | ۳۲۰۰ |
| حساب‌های پرداختی | ۵۰۰ | ۶۰۰ |
| اوراق مشارکت (۱۵٪) | ۱,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ |
| سرمایه | ۱۹۵۰ | ۱۶۰۰ |
| | ۳۴۵۰ | ۳۲۰۰ |

اطلاعات اضافی برای سال ۱۳۸۹

۱ سود خالص ۲۵۰ میلیون ریال است.

۲ فروش نسیه ۴,۱۰۰ میلیون است. برگشت از فروش و تخفیفات ۲۰۰ میلیون ریال است.

۳ بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱,۹۸۰ میلیون ریال است.

۴ ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ۲۵ میلیون ریال برای سال ۱۳۸۹ و ۲۰ میلیون ریال برای سال ۱۳۸۸ است.

**خواسته‌ها**

نسبت‌های زیر را برای پایان سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف. سرمایه در گردش　　ب. نسبت آنی　　ج.گردش مطالبات　　د.گردش موجودی کالا

ت ۱۸–۱۰ داده‌های منتخب شرکت ساعدی در زیر ارائه شده است. تمامی اقلام مربوط به ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ است.

ت ۱۸-۱۰ داده‌های منتخب شرکت ساعدی در زیر ارائه شده است. تمامی اقلام مربوط به ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ است.

| | شرکت ساعدی (میلیون ریال) | |
|---|---|---|
| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
| فروش خالص | ۷,۶۰۰ | ۷,۲۰۰ |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۴,۸۰۰ | ۴,۴۰۰ |
| هزینه بهره | ۷۰ | ۵۰ |
| سود خالص | ۵۰۰ | ۴۲۰ |
| حساب‌های دریافتنی | ۱,۲۰۰ | ۱,۰۰۰ |
| موجودی کالا | ۸۵۰ | ۷۵۰ |
| کل دارایی‌ها | ۵,۸۰۰ | ۵,۰۰۰ |
| کل حقوق سرمایه | ۴,۳۰۰ | ۳,۲۵۰ |

**خواسته‌ها**

نسبت‌های زیر را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف حاشیه سود　　ب گردش دارایی‌ها　　ج بازده دارایی‌ها　　د بازده حقوق صاحبان سرمایه

ت ۱۹-۱۰ شرکت رئیسی در اثر آتش‌سوزی بخشی از اطلاعات مالی خود را در پایان سال ۱۳۸۹ از دست داد. اطلاعات زیر در دسترس است. (ارقام میلیون ریال)

| | شرکت رئیسی (میلیون ریال) | |
|---|---|---|
| | ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ | ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ |
| وجه نقد | ۳۰۰ | ۱۰۰ |
| خالص دریافتنی‌ها | ۷۲۵ | ۱,۲۶۰ |
| موجودی کالا | ۲,۰۰۰ | ۱,۸۰۰ |
| حساب‌های پرداختی | ۵۰۰ | ۹۰۰ |
| اسناد پرداختی | ۳۰۰ | ۶۰۰ |
| سرمایه | ۵,۱۳۵ | ۵,۰۱۰ |

اطلاعات اضافی

۱ گردش موجودی کالا ۳/۵ مرتبه است.

۲ بازده حقوق صاحبان سرمایه ۲۴ درصد است.

۳ گردش حساب‌های دریافتنی ۸/۸ مرتبه است.

۴ بازده دارایی‌ها ۲۰ درصد است.

۵ کل دارایی‌ها در ۲۹ اسفند ۱۳۸۸، ۶۰۵۰ میلیون ریال است.

**خواسته‌ها**

موارد زیر را برای شرکت رئیسی محاسبه کنید.

الف بهای تمام شده کالای فروش رفته

ب خالص فروش (نسیه) برای سال ۱۳۸۹

ج سود خالص برای سال ۱۳۸۹

د کل دارایی‌ها در ۲۹ اسفند ۱۳۸۹

ت ۲۰-۱۰ اطلاعات مقایسه‌ای شرکت اسماعیلی در زیر ارائه شده است.

شرکت اسماعیلی
ترازنامه (ارقام میلیارد ریال)
۲۹ اسفند

| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| وجه نقد | ۴۳ | ۳۷ |
| حساب‌های دریافتنی | ۲۱۲ | ۲۳۴ |
| موجودی کالا | ۱۰۰ | ۷۰ |
| زمین | ۲۰۰ | ۲۶۰ |
| ساختمان | ۷۰۰ | ۷۰۰ |
| استهلاک انباشته | (۱۵۰) | (۱۰۰) |
| کل | ۱,۱۰۵ | ۱,۲۰۱ |
| حساب‌های پرداختنی | ۱۲۳/۷ | ۳۱۱ |
| سهام عادی | ۷۵۰ | ۶۹۰ |
| سود انباشته | ۲۳۱/۳ | ۲۰۰ |
| کل | ۱,۱۰۵ | ۱,۲۰۱ |

صورت سود و زیان سال ۱۳۸۹ شرکت اسماعیلی شامل، ۱۰۰۰ میلیون ریال فروش خالص، بهای تمام شده ۶۰۰ میلیون ریال و سود خالص ۱۵۰ میلیون ریال است.

**خواسته‌ها**

نسبت‌های زیر را برای سال‌های ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف نسبت جاری

ب نسبت آنی

ج گردش مطالبات

د گردش موجودی کالا

هـ حاشیه سود

و گردش دارایی‌ها

ز بازده دارایی‌ها

ح بازده حقوق صاحبان سرمایه

ط نسبت بدهی به کل دارایی‌ها

ی سرمایه در گردش

## مسائل

م ۱-۱۰ اقلام مقایسه‌ای شرکت دانش و شرکت مادر در ادامه نمایش داده شده است.

| | شرکت دانش | | شرکت مادر | |
|---|---|---|---|---|
| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
| فروش خالص | ۱,۵۴۹,۰۳۵ | | ۳۳۹,۰۳۸ | |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۱,۰۸۰,۴۹۰ | | ۲۴۱,۰۰۰ | |
| هزینه‌های عملیاتی | ۳۰۲,۲۷۵ | | ۷۹,۰۰۰ | |
| هزینه سود تضمین شده | ۸,۹۸۰ | | ۲,۲۵۲ | |
| مالیات بر درآمد | ۵۴,۵۰۰ | | ۶,۶۵۰ | |
| دارایی‌های جاری | ۳۲۵,۹۷۵ | ۳۱۲,۴۱۰ | ۸۳,۳۳۶ | ۷۹,۴۶۷ |
| خالص دارایی‌های ثابت مشهود | ۵۲۱,۳۱۰ | ۵۰۰,۰۰۰ | ۱۳۹,۷۲۸ | ۱۲۵,۸۱۲ |
| بدهی‌های جاری | ۶۵,۳۲۵ | ۷۵,۸۱۵ | ۳۵,۳۴۸ | ۳۰,۲۸۱ |
| بدهی‌های بلندمدت | ۱۰۸,۵۰۰ | ۹۰,۰۰۰ | ۲۹,۶۲۰ | ۲۵,۰۰۰ |
| سرمایه | ۶۷۳,۴۶۰ | ۵۴۶,۵۹۵ | ۱۵۸,۰۹۶ | ۱۴۹,۹۹۸ |

**خواسته‌ها**

الف تهیه تجزیه و تحلیل عمودی صورت سود و زیان این دو شرکت برای سال ۱۳۸۹

ب با مقایسه این دو شرکت، در رابطه با سودآوری آن‌ها اظهارنظر کنید.

م ۲-۱۰ صورت‌های مالی مقایسه‌ای شرکت ویلا در زیر ارائه شده است.

تمامی فروش‌ها نسیه بوده است. در پایان سال ۱۳۸۹ و ۱۳۸۸، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به ترتیب ۳,۲۰۰ و ۳,۰۰۰ بوده است.

**خواسته‌ها**

نسبت‌های زیر را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف بازده حقوق صاحبان سرمایه (ROE)

ب بازده دارایی‌ها (ROA)

ج نسبت جاری

د نسبت آنی

ه گردش مطالبات

و گردش موجودی‌ها

ز دفعات کسب بهره

ح گردش دارایی‌ها

ط بدهی‌ها به کل دارایی‌ها

شرکت ویلا
صورت سود و زیان
برای سال‌های منتهی به ۲۹ اسفند

| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| فروش خالص | ۱,۸۱۸,۵۰۰ | ۱,۷۵۰,۵۰۰ |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۱,۰۱۱,۵۰۰ | ۹۹۶,۰۰۰ |
| سود ناخالص | ۸۰۷,۰۰۰ | ۷۵۴,۵۰۰ |
| هزینه‌های فروش و اداری | ۵۱۶,۰۰۰ | ۴۷۹,۰۰۰ |
| سود عملیاتی | ۲۹۱,۰۰۰ | ۲۷۵,۵۰۰ |
| سایر درآمدها و هزینه‌ها | | |
| هزینه بهره | ۱۸,۰۰۰ | ۱۴,۰۰۰ |
| سود قبل از کسر مالیات | ۲۷۳,۰۰۰ | ۲۶۱,۵۰۰ |
| مالیات | ۸۱,۰۰۰ | ۷۷,۰۰۰ |
| سود خالص | ۱۹۲,۰۰۰ | ۱۸۴,۵۰۰ |

شرکت ویلا
ترازنامه
۲۹ اسفند

| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| دارایی‌ها | | |
| دارایی‌های جاری | | |
| وجه نقد | ۶۰,۱۰۰ | ۶۴,۲۰۰ |
| سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت | ۶۹,۰۰۰ | ۵۰,۰۰۰ |
| خالص حساب‌های دریافتنی | ۱۱۷,۸۰۰ | ۱۰۲,۸۰۰ |
| موجودی کالا | ۱۲۳,۰۰۰ | ۱۱۵,۵۰۰ |
| کل دارایی‌های جاری | ۳۶۹,۹۰۰ | ۳۳۲,۵۰۰ |
| خالص دارایی‌های ثابت مشهود | ۶۰۰,۳۰۰ | ۵۲۰,۳۰۰ |
| کل دارایی‌ها | ۹۷۰,۲۰۰ | ۸۵۲,۸۰۰ |
| بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | | |
| بدهی‌های جاری | | |
| حساب‌های پرداختنی | ۱۶۰,۰۰۰ | ۱۴۵,۴۰۰ |
| مالیات پرداختنی | ۴۳,۵۰۰ | ۴۲,۰۰۰ |
| کل بدهی‌های جاری | ۲۰۳,۵۰۰ | ۱۸۷,۴۰۰ |
| اوراق مشارکت پرداختنی | ۲۰۰,۰۰۰ | ۲۰۰,۰۰۰ |
| کل بدهی‌ها | ۴۰۳,۵۰۰ | ۳۸۷,۴۰۰ |
| حقوق صاحبان سرمایه | | |
| سرمایه | ۵۶۶,۷۰۰ | ۴۶۵,۴۰۰ |
| کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | ۲۰۰,۰۰۰ | ۸۵۲,۸۰۰ |

م ۳-۱۰ ترازنامه صورت سود و زیان فشرده شرکت فراز برای سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ در زیر ارائه شده است.

شرکت فراز
ترازنامه (میلیون ریال)
۲۹ اسفند

| دارایی‌های جاری | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| وجه نقد و معادل وجه نقد | ۳,۳۰۰ | ۳,۶۰۰ |
| خالص حساب‌های دریافتنی | ۴,۷۰۰ | ۴,۰۰۰ |
| موجودی کالا | ۴,۶۰۰ | ۳,۹۰۰ |
| پیش‌پرداخت هزینه‌ها | ۱,۲۰۰ | ۱,۶۰۰ |
| کل دارایی‌های جاری | ۱۳,۸۰۰ | ۱۳,۱۰۰ |
| دارایی‌های ثابت مشهود | ۴,۲۰۰ | ۳,۸۰۰ |
| سرمایه‌گذاری‌ها | ۱۰۰ | ۱۰۰ |
| دارایی‌های ثابت نامشهود و سایر دارایی‌ها | ۵,۳۰۰ | ۵,۱۰۰ |
| کل دارایی‌ها | ۲۳,۴۰۰ | ۲۲,۱۰۰ |
| بدهی‌های جاری | ۹,۰۰۰ | ۷,۹۰۰ |
| بدهی‌های بلندمدت | ۴,۱۰۰ | ۳,۸۰۰ |
| حقوق صاحبان سرمایه | ۱۰,۳۰۰ | ۱۰,۴۰۰ |
| کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه | ۲۳,۴۰۰ | ۲۲,۱۰۰ |

شرکت فراز
صورت سود و زیان (میلیون ریال)
۲۹ اسفند

| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| درآمدها | ۳۸۰۰۰ | ۳۴۶۰۰ |
| بهای تمام شده و هزینه‌ها | | |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۹۷۰۰ | ۸۹۰۰ |
| هزینه‌های عمومی و اداری | ۲۴۰۰۰ | ۲۳۳۰۰ |
| هزینه بهره | ۱۰۰ | ۲۰۰ |
| کل بهای تمام شده و هزینه‌ها | ۳۳,۸۰۰ | ۳۲,۴۰۰ |
| سود قبل از کسر مالیات | ۴۲۰۰ | ۲۲۰۰ |
| مالیات | ۱,۶۸۰ | ۱,۳۲۰ |
| سود خالص | ۲,۵۲۰ | ۸۸۰ |

نسبت‌های زیر را برای سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف نسبت جاری.

ب گردش موجودی کالا (موجودی کالا در پایان۱۳۸۷، ۳,۴۰۰ میلیون ریال بوده است)

ج نسبت حاشیه سود.

د بازده دارایی‌ها (کل دارایی‌ها در پایان ۱۳۸۷، ۱۹,۰۰۰ میلیون ریال بوده است).

هـ بازده حقوق صاحبان سرمایه (حقوق صاحبان سرمایه در پایان ۱۳۸۷، ۹۰۰۰ میلیون ریال بوده است).

و نسبت بدهی به کل دارایی‌ها

ز دفعات کسب بهره

م ۴-۱۰ صورت و زیان فشرده - مقایسه‌ای شرکت همسفر در زیر نشان داده شده است.

شرکت همسفر
صورت سود و زیان فشرده - مقایسه‌ای
برای سال‌های منتهی به ۲۹ اسفند(ارقام میلیون ریال)

| | ۱۳۸۹ | ۱۳۸۸ |
|---|---|---|
| فروش خالص | ۶,۰۰۰ | ۵,۰۰۰ |
| بهای تمام شده کالای فروش رفته | ۴,۸۳۰ | ۴,۲۰۰ |
| سود ناخالص | ۱,۱۷۰ | ۸۰۰ |
| هزینه‌های عملیاتی | ۵۷۲ | ۴۴۰ |
| سود خالص | ۵۹۸ | ۳۶۰ |

**خواسته‌ها**

الف تجزیه و تحلیل افقی را با استفاده از اقلام صورت سود و زیان تهیه کنید (سال مبنا، ۱۳۸۸)

ب تجزیه و تحلیل عمودی را برای هر دو سال تهیه کنید.

## منابع


۱ اصول حســابداری (۲)، کمیسیون تخصصی برنامه‌ریزی و تألیف رشــتهٔ حسابداری بازرگانی (ویرایش سوم)، ۱۳۹۰.

۲ بادآورنهندی، یونس و امین ناظمی. حســابداری میانه (۱): جلد دوم. ســازمان حساب‌رســی ۱۹۶، تهران ۱۳۸۸.

۳ همتی، غلامرضا. سفارشات خارجی و حسابداری اعتبارات اسنادی. انتشارات کیومرث، ۱۳۷۸.

۴ هیئــت تدوین اســتانداردهای حســابداری، اصول و ضوابط حســابداری و حسابرســی: اســتانداردهای حسابداری. سازمان حسابرسی، تهران ۱۳۸۸.

۵ Jerry J.Weygandt, Paul D. Kimmel, & Donald E. Kieso, Accounting Principles, ninth edition, Wiley, ۲۰۱۰.

۶ Donald E. Kieso, Jerry J.Weygandt & Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, ۲۰۱۰. thirteenth edition, Wiley, ۲۰۱۰.

۷ Belverd E. Needles, Jr., Marian Powers, Susan V. Crosson, Accounting Principles, eleventh edition, Wiley, ۲۰۱۰.